

Mann 1961

DIE BILANZIERUNG
VON VERPFLICHTUNGEN AUS VERÄUSSERUNGSRENTEN
UNTER STEUERLICHEN GESICHTSPUNKTEN

VON

HORST BREMSER

1961

DIE BILANZIERUNG
VON VERPFLICHTUNGEN AUS VERÄUSSERUNGSRENTEN
UNTER STEUERLICHEN GESICHTSPUNKTEN

Dissertation

vorgelegt

der Rechts- und Wirtschaftswissenschaftlichen Fakultät

der Johannes Gutenberg-Universität

zu Mainz

von

Diplom-Kaufmann

HORST BREMSER



Mainz 1961

Berichterstatter: Professor Dr. rer.pol. Karl Schwantag
 Professor Dr. iur. Peter Schneider

Tag der mündlichen Prüfung: 30. Juli 1960

Datum des Diploms

13. Juni 1961

GESAMTHERSTELLUNG:

DITTERS BÜRODIENST, MAINZ, Augustinerstr. 64-66

INHALTSÜBERSICHT

0	DER ZUSAMMENHANG ZWISCHEN GLEICHLAUTENDEN BEGRIFFEN IN DEN VERSCHIEDENEN RECHTSGEBIETEN UND GESETZEN UNTER BESONDERER BERÜCKSICHTIGUNG DES RENTENBEGRIFFS	1
00	Beziehungen zwischen gleichlautenden privatrechtlichen und steuerrechtlichen Begriffen unter besonderer Berück- sichtigung des Rentenbegriffs	1
01	Der Einfluß anderer öffentlich-rechtlicher Rentenbegriffe auf die des Steuerrechts	4
02	Keine Einheitlichkeit des Rentenbegriffs für das gesamte Steuerrecht	6
020	Der Begriff des Betriebsvermögens in einzelnen Steuergesetzen	7
021	Der Begriff des Gewerbebetriebes in einzelnen Steuergesetzen	8
03	Einheitlicher Rentenbegriff für jedes Einzelsteuergesetz ...	9
1	MERKMALE DER RENTE UND RENTENBEGRIFF IM EINKOMMENSTEUERRECHT	11
10	Merkmale der Rente	11
100	Das Rentenrecht oder Rentenstammrecht	11
100 0	Der Begriff des Rentenrechts oder Rentenstammrechts	11
100 1	Das Rentenrecht als notwendiges Begriffsmerkmal der Rente	13
100 2	Das Rentenstammrecht bei betrieblichen Pensionen	15
100 3	Das Verhältnis zwischen Rentenstammrecht und Renten- leistung	16
100 30	Die einzelnen Rentenleistungen als Früchte und Erträge des Rentenstammrechts	17
100 31	Die einzelnen Rentenleistungen als Nutzungen des Rentenstammrechts	18

101	Der regelmäßig wiederkehrende Bezug	19
101 0	Renten als wiederkehrende Bezüge auf Grund der gesetzlichen Einteilung in § 22 EStG 1958	19
101 1	Die Bedeutung des Wortes "regelmäßig"	20
101 2	Unregelmäßige Wiederkehr der Leistung bei wiederkehrenden Bezügen	20
101 3	Regelmäßige Wiederkehr der Leistung bei Renten	22
102	Die Eigenart des Rentenrisikos	23
102 0	Allgemeine Wagnisse	23
102 1	Ein typisches Rentenwagnis fehlt	24
102 10	Die Rechtsprechung des Reichsfinanzhofs	24
102 11	Das "Rentenwagnis" und die verschiedenen Rentenarten ...	24
102 110	Das typische Wagnis bei Leibrenten	24
102 111	Kein typisches Wagnis bei Zeitrenten	25
102 12	Ergebnis	25
103	Die Art der Rentenleistung	26
103 0	Vertretbare Sachen als Rentenleistung	26
103 1	Wechsel in der Art der Rentenleistung	27
104	Höhe der Rentenleistung	28
104 0	Gleiche oder verschiedene Höhe	28
104 1	Sammelrenten	30
11	Der Rentenbegriff	30
110	Der Rentenbegriff, zusammengestellt aus den einzelnen Rentenmerkmalen	30
111	Vergleiche mit anderen Rentenbegriffen	31
111 0	Der Leibrentenbegriff des Reichsgerichts	31
111 1	Rentenbegriffe der Literatur, die sich an den Leibrentenbegriff des Reichsgerichts anlehnen	32

111 2	Rentenbegriffe, die sich an § 1199 BGB anlehnen (Begriff der Rentenschuld)	33
112	Ergebnis	33
2	DIE ABGRENZUNG DER RENTE GEGENÜBER ÄHNLICHEN BEGRIFFEN	35
20	Abgrenzung gegenüber den Begriffen des § 22 Z. 1 EStG 1958	35
200	Das Verhältnis zwischen "Renten" und "wiederkehrenden Bezügen"	35
200 0	Das Stammrecht	35
200 1	Regelmäßige Wiederkehr der Bezüge	36
200 2	Art der Leistung	36
200 3	Gleichbleibende Höhe und Form der Einzelleistungen	36
201	Das Verhältnis zwischen "Renten" und "Zuschüssen, die wiederkehrend gewährt werden" sowie zwischen "Renten" und "sonstigen Vorteilen, die wiederkehrend gewährt werden"	37
21	Abgrenzung gegenüber der dauernden Last (§§ 9 Z. 1, 10 Abs. 1 Z. 1 EStG 1958)	38
22	Abgrenzung gegenüber der Rate oder Teilzahlung	42
220	Theoretische Abgrenzung	42
221	Praktische Abgrenzung	43
221 0	Leibrente - Rate	43
221 1	Zeitrente - Rate	44
221 10	Leistungen, denen ein Entgelt gegenübersteht	44
221 11	Leistungen, denen kein Entgelt gegenübersteht (unentgeltliche Raten oder Zeitrenten)	47
23	Abgrenzung gegenüber der Gewinnbeteiligung und Umsatzbeteiligung	49

230	Das Stammrecht bei Gewinn- und Umsatzbeteiligungen ..	50
231	Andere Rentenmerkmale bei Gewinn- und Umsatz- beteiligungen	51
232	Umsatz- und Gewinnbeteiligungen als rentenähnliche Bezüge	51
3	DIE EINTEILUNG DER RENTEN (RENTENARTEN)	53
30	Einteilung unter dem Blickpunkt der Laufzeit	53
300	Zeitlich unbegrenzte Renten (ewige Renten)	53
301	Zeitlich begrenzte Renten	53
301 0	Renten, deren Laufzeit kalendermäßig begrenzt ist (Zeitrenten)	53
301 1	Renten, deren Laufzeit durch die Lebensdauer von Personen begrenzt wird (Leibrenten)	54
301 10	Begriff der Leibrente	54
301 11	Unterteilung der Leibrenten	55
301 110	Reine Leibrenten	55
301 110 0	Reine Leibrenten, deren Laufzeit durch die Lebensdauer einer Person begrenzt wird	55
301 110 1	Reine Leibrenten, deren Laufzeit durch die Lebensdauer mehrerer Personen begrenzt wird	56
301 111	Temporäre Leibrenten	57
301 12	Schriftform des Leibrentenversprechens	60
31	Einteilung unter dem Blickpunkt der Leistungsart	62
32	Einteilung unter dem Blickpunkt der Ursache der Rente ..	62
320	Veräußerungsrenten	63
320 0	Begriff der Veräußerungsrente	63
320 1	Veräußerungsrenten bei Vermögensübergängen an nicht unterhaltsberechtigte Personen	65

320 2	Veräußerungsrenten bei Vermögensübergängen an unterhaltsberechtigte Personen	66
321	Versorgungsrenten	68
321 0	Begriff der Versorgungsrente	68
321 1	Versorgungsrenten an nicht unterhaltsberechtigte Personen ..	69
321 2	Versorgungsrenten an unterhaltsberechtigte Personen	69
4	DIE PASSIVIERUNGSPFLICHT FÜR VERÄUSSERUNGSRENTEN	72
40	Die Auffassung der Betriebswirtschaftslehre	72
400	Nach Eugen Schmalenbach	72
401	Nach Fritz Schmidt	72
41	Die Auffassung des Handelsrechts	73
42	Die Auffassung des Steuerrechts	74
5	DIE BEWERTUNG VON VERÄUSSERUNGSRENTEN	76
50	Allgemeine Bewertungsregeln für Passiva	76
500	Im Handelsrecht	76
501	Im Steuerrecht	77
51	Die Bewertung von Veräußerungsrenten, deren Laufzeit kalendernmäßig begrenzt ist (Zeitrenten)	80
510	Zeitrenten mit gleichbleibenden Geldbeträgen in Deutscher Mark	80
510 0	Die Bewertung im Zeitpunkt der Entstehung	80
510 00	Der Wert nach der Rentenformel als Anschaffungs- (Anfangs-) und Teilwert	80
510 01	Die einzelnen Größen der Rentenformel	82
510 010	Die Zusammensetzung jeder einzelnen Rentenzahlung (r) ..	82
510 011	Der Zinssatz	82
510 011 0	Im Vertrag ist kein Zinssatz festgelegt	82

510 011 1	Im Vertrag ist ein Zinssatz festgelegt	84
510 011 2	Ausdrückliche Zinsfreiheit	84
510 011 3	Die Bedeutung der Zinssatzhöhe	85
510 012	Die Laufzeit der Rente (n)	86
510 013	Sammelrenten	86
510 013 0	Zeitrenten, bei denen bereits beim Vertragsabschluß bestimmte Ermäßigungen oder Erhöhungen der einzelnen Rentenleistungen für eine spätere Zeit vorgesehen waren	86
510 013 00	Ermäßigung der Rentenleistung	86
510 013 01	Erhöhung der Rentenleistung	87
510 013 1	Zeitrenten, bei denen während der Laufzeit bestimmte Ermäßigungen oder Erhöhungen der einzelnen Renten- leistungen vereinbart werden	87
510 013 10	Ermäßigung der Rentenleistung	87
510 013 11	Erhöhung der Rentenleistung	88
510 1	Die Bewertung an den auf die Entstehung folgenden Bilanzstichtagen	89
510 10	Der fortgeführte Anfangswert und der Teilwert	89
510 100	Der fortgeführte Anfangswert	89
510 101	Der Teilwert	92
510 11	Der Vergleich des fortgeführten ursprünglichen Anfangs- wertes mit dem Teilwert	93
510 110	Der Teilwert weicht vom fortgeführten ursprünglichen Anfangswert ab	93
510 111	Der Bilanzansatz in den Jahren zwischen dem erstmaligen Heraufgehen auf den höheren Teilwert (zweiter Anfangs- wert) und der Abweichung des Teilwertes vom fortgeführten zweiten Anfangswert	94
510 112	Der Teilwert weicht vom fortgeführten zweiten Anfangswert ab	95

	Seite
510 112 0	Der Zinssatz sinkt weiter 95
510 112 1	Der Zinssatz steigt wieder 96
510 113	Beispiel für die Bewertung einer Veräußerungsrente mit gleichbleibenden Geldbeträgen, die für eine kalendermäßig bestimmte Zeit gewährt wird 97
511	Fremdwährungsrenten, Sachrenten und Geldrenten mit Wertsicherungsklausel, die für einen kalender- mäßig bestimmten Zeitraum zu zahlen sind 99
511 0	Die Zulässigkeit von Geldrenten mit Wertsicherungs- klausel 99
511 1	Die Bewertung im Zeitpunkt der Entstehung 100
511 2	Die Bewertung an den auf die Entstehung folgenden Bilanzstichtagen 100
511 20	Der fortgeführte ursprüngliche Anfangswert 101
511 21	Der Teilwert 101
511 210	Der Teilwert von Fremdwährungsrenten auf Zeit und Geldrenten auf Zeit mit Wertsicherungsklauseln in fremder Währung 101
511 210 0	Der Teilwert richtet sich im allgemeinen nach dem Börsenkurs des Bilanzstichtages 102
511 210 1	Ausnahmen von der Regel, daß sich der Teilwert nach dem Börsenwert des Bilanzstichtages richtet . . . 102
511 210 10	Größere Schwankungen des Börsenkurses und Zufallkurs 103
511 210 11	Stetige Auf- oder Abwärtsbewegung des Börsenkurses 105
511 211	Der Teilwert von Sachrenten auf Zeit und Geldrenten auf Zeit in Deutscher Mark mit Wertsicherung in Form von Sachen 106
511 211 0	Der Teilwert von Geldrenten in Deutscher Mark auf Zeit mit Wertsicherung in Form von Sachen 106
511 211 00	Wertsicherung durch die Bindung an den Preis vertretbarer Sachen 106

511 211 000	Der Teilwert richtet sich im allgemeinen nach dem Börsen- oder Marktpreis des Bilanzstichtages ..	106
511 211 001	Ausnahmen von der Regel, daß sich der Teilwert nach dem Börsen- oder Marktpreis des Bilanzstichtages richtet	107
511 211 001 0	Stetige Auf- oder Abwärtsbewegung der Preise	107
511 211 001 1	Größere Schwankungen der Börsen- oder Marktpreise	108
511 211 01	Wertsicherung durch die Bindung an den Preis nicht vertretbarer Sachen	108
511 211 1	Der Teilwert von Sachrenten auf Zeit	109
511 212	Der Teilwert von Zeitrenten in Deutscher Mark mit Wertsicherung durch die Bindung an die jeweilige Vergütung für eine Dienstleistung	109
511 22	Der Vergleich der fortgeführten Anfangswerte mit dem Teilwert	110
511 23	Beispiel einer Geldrente mit Wertsicherungsklausel ..	111
52	Die Bewertung von Veräußerungsrenten, deren Laufzeit durch die Lebensdauer von Personen begrenzt wird (Leibrenten)	113
520	Leibrenten, bei denen Zahlungsmittel und Wertgrundlage die Deutsche Mark ist	113
520 0	Die Bewertung im Zeitpunkt der Entstehung	113
520 00	Der versicherungsmathematische Barwert als Anfangs- und Teilwert	113
520 000	Der Barwert oder die Nettoprämie	113
520 000 0	Ableitung der Formel für vorschüssige Leibrenten ...	115
520 000 1	Ableitung der Formel für nachschüssige Leibrenten ..	116
520 001	Die Bruttoprämie	117
520 002	Die Rechnungsgrundlagen für den Rentenbarwert (Nettoprämie)	121
520 002 0	Der Zinssatz	121

520 002 00	Der Zinssatz bei der Einmalrückstellung für Pensionsverpflichtungen	122
520 002 01	Der Zinssatz für die Deckungsrückstellung bei der Rentenversicherung gegen Einmalprämie	124
520 002 02	Der Zinssatz für betriebliche Veräußerungsrenten auf Lebenszeit	124
520 002 1	Die Sterbetafel	125
520 002 10	Die Wahrscheinlichkeiten	125
520 002 11	Richtige Bevölkerungsgruppe	126
520 002 110	Allgemeine Sterbetafel	126
520 002 111	Versichertensterbetafeln	127
520 002 112	Rentnersterbetafeln	128
520 002 12	Neueste Sterblichkeitserhebungen	128
520 002 13	Die Rentnersterbetafel nach Rueff	129
520 002 14	Zu- oder Abschläge wegen des Gesundheitszustandes desjenigen, von dessen Lebensdauer die Laufzeit der Rente abhängt	132
520 002 15	Rechnungsmäßiges Alter	134
520 003	Die Berechnung der Rückstellungen für die verschiedenen Arten der Veräußerungsrente auf Lebenszeit	134
520 003 0	Reine Leibrenten	135
520 003 00	Reine Leibrenten, deren Laufzeit vom Leben einer Person abhängt	135
520 003 01	Reine Leibrenten, deren Laufzeit vom Leben mehrerer Personen abhängt	136
520 003 010	Die Laufzeit ist an die Lebensdauer von zwei Personen gebunden	136
520 003 011	Die Laufzeit ist an die Lebensdauer von mehr als zwei Personen gebunden	138
520 003 1	Temporäre Leibrenten	139

520 003 10	Abgekürzte Leibrenten	139
520 003 11	Verlängerte Leibrenten	139
520 003 2	Sammelleibrenten	140
520 01	Die Bewertung nach § 16 BewG	142
520 1	Die Bewertung an den auf die Entstehung folgenden Bilanzstichtagen	144
520 10	Die Bewertung nach versicherungsmathematischen Grundsätzen (Barwert)	144
520 100	Der fortgeführte Anfangswert und der Teilwert	144
520 100 0	Der fortgeführte Anfangswert	144
520 100 1	Der Teilwert	147
520 100 10	Höhe der Rentenzahlung	148
520 100 11	Der Zinssatz	148
520 100 12	Die Sterbetafel	148
520 100 2	Ergebnis	150
520 101	Der Vergleich der fortgeführten Anfangswerte mit dem Teilwert	151
520 101 0	Erstmaliges Abweichen des Teilwerts vom fortgeführten ursprünglichen Anfangswert	151
520 101 00	Zinssatz oder Sterblichkeit ändern sich	151
520 101 000	Der Zinssatz ändert sich	151
520 101 000 0	Der Zinssatz steigt	151
520 101 000 1	Der Zinssatz fällt	152
520 101 001	Verwendung neuer Sterbetafeln	152
520 101 001 0	Die Sterblichkeit steigt	152
520 101 001 1	Die Sterblichkeit sinkt	153
520 101 01	Zinssatz und Sterblichkeit ändern sich innerhalb eines Jahres	156

	Seite
520 101 010	Zinssatz und Sterblichkeit erhöhen sich 156
520 101 011	Zinssatz und Sterblichkeit verringern sich 156
520 101 012	Zinssatz steigt und Sterblichkeit sinkt oder Zinssatz sinkt und Sterblichkeit steigt 156
520 101 1	Der Teilwert weicht vom fortgeführten zweiten Anfangswert ab 157
520 101 10	Der Teilwert steigt 157
520 101 11	Der Teilwert sinkt 158
520 11	Die Abschreibung in gleichhohen Beträgen vom Anfangswert 160
520 110	Die Auffassung des Reichsfinanzhofs 160
520 111	Die Auffassung der Literatur 161
520 112	Vorteile und Nachteile der Abschreibung in gleichhohen Beträgen vom Anfangswert 162
520 12	Die analoge Anwendung des § 22 EStG 1958 163
520 13	Die Bewertung nach § 16 BewG 164
520 2	Die Auflösung der Rückstellung für die Renten- verpflichtung beim Erlöschen der Rente 165
521	Fremdwährungsrenten, Sachrenten und Geldrenten mit Wertsicherungsklausel, deren Laufzeit an die Lebens- dauer von Personen gebunden ist 166
521 0	Die Bewertung im Zeitpunkt der Entstehung 166
521 1	Die Bewertung an den auf die Entstehung folgenden Bilanzstichtagen 167
521 10	Der fortgeführte Anfangswert 167
521 11	Der Teilwert 167
521 110	Der Teilwert von Fremdwährungsrenten und Geldrenten mit Wertsicherungsklausel, ausgedrückt in einer fremden Währung, auf Lebenszeit 168

521 111	Der Teilwert von Sachrenten auf Lebenszeit und von Geldrenten auf Lebenszeit mit Wertsicherungsklausel, ausgedrückt durch den Preis einer Sache	168
521 112	Der Teilwert von Leibrenten in Deutscher Mark mit Wertsicherung durch die Bindung an die jeweilige Vergütung für eine Dienstleistung	169
521 12	Der Vergleich des fortgeführten Anfangswerts mit dem Teilwert	169
521 2	Auflösung der Rückstellung für die Rentenverpflichtung beim Erlöschen der Rente	169
53	Die Bewertung von Veräußerungsrenten, deren Laufzeit zeitlich unbegrenzt ist (ewige Renten)	170
530	Die Bewertung im Zeitpunkt der Entstehung	170
530 0	Der Zinssatz	171
530 1	Die Höhe der Rentenleistung	171
531	Die Bewertung an den auf die Entstehung folgenden Bilanzstichtagen	171
531 0	Der Teilwert	172
531 1	Der Vergleich des Anfangswertes mit dem Teilwert	172
6	DIE BEWERTUNG DER GEKAUFTEN AKTIVA	174
60	Der Rentenbarwert zuzüglich etwaiger Nebenleistungen als Anschaffungskosten der erworbenen Wirtschaftsgüter	174
61	Der Erwerb einzelner Wirtschaftsgüter	175
610	Der Teilwert der erworbenen Wirtschaftsgüter liegt über dem Barwert der Rente zuzüglich etwaiger Nebenleistungen	175
611	Der Teilwert der erworbenen Wirtschaftsgüter liegt unter dem Barwert der Rente zuzüglich etwaiger Nebenleistungen	175
62	Der Erwerb eines Anteils an einer Personengesellschaft	176
620	Der Erwerb erfolgt durch die verbleibenden Gesellschafter	176

620 0	Der Rentenbarwert zuzüglich Nebenleistungen entspricht dem Kapitalkonto des Ausscheidenden	176
620 1	Der Rentenbarwert zuzüglich Nebenleistungen übersteigt das Kapitalkonto des Ausscheidenden	177
620 10	Die anteiligen stillen Reserven des Ausscheidenden werden nicht vollständig vergütet	178
620 11	Es wird mehr als die anteiligen stillen Reserven und der anteilige Geschäftswert vergütet	179
620 2	Der Rentenbarwert zuzüglich Nebenleistungen ist niedriger als das Kapitalkonto des Ausscheidenden	181
620 20	Das vorhandene Vermögen ist überbewertet	181
620 21	Günstiger Kauf des Anteils oder Schenkung des Ausscheidenden an die verbleibenden Gesellschafter.	182
620 210	Der Fall der Schenkung	182
620 211	Der Fall des günstigen Erwerbs	183
620 22	Ergebnis	186
621	Der Erwerb erfolgt durch einen neu eintretenden Gesellschafter	187
621 0	Der Rentenbarwert zuzüglich Nebenleistungen entspricht dem Kapitalkonto des ausscheidenden Gesellschafters	188
621 1	Der Rentenbarwert zuzüglich Nebenleistungen ist höher als das Kapitalkonto des ausscheidenden Gesellschafters	188
621 2	Der Rentenbarwert zuzüglich Nebenleistungen ist niedriger als das Kapitalkonto des ausscheidenden Gesellschafters ...	191
621 20	Das vorhandene Vermögen ist überbewertet	191
621 21	Der Fall der teilweisen Schenkung an nicht unterhaltsberechtignte Personen	193
621 22	Der Fall des günstigen Erwerbs	193
63	Der Zusammenhang zwischen erworbenen Wirtschaftsgütern und Rentenverpflichtung in der Zeit nach der Begründung der Rente	194

630	Wie wirkt sich der Tod von Personen, an deren Lebensdauer die Laufzeit der Rente geknüpft ist, auf die Anschaffungskosten der erworbenen Wirtschaftsgüter aus ?	194
630 0	Die Laufzeit der Rente ist von der Lebensdauer einer Person abhängig	194
630 1	Die Laufzeit der Rente ist von der Lebensdauer mehrerer Personen abhängig	195
631	Wie wirkt sich eine Änderung des Austauschverhältnisses zwischen Deutscher Mark und Wertgrundlage auf die Anschaffungskosten der erworbenen Wirtschaftsgüter aus? ..	196
631 0	Das Austauschverhältnis ändert sich zu Ungunsten der Deutschen Mark	196
631 1	Das Austauschverhältnis ändert sich zugunsten der Deutschen Mark	197
632	Wie wirken sich Zinssatz- und Sterblichkeitsänderungen auf die Anschaffungskosten der erworbenen Wirtschaftsgüter aus ?	198
ANHANG		199

VERZEICHNIS DER ABKÜRZUNGEN

a. A.	=	anderer Ansicht
Abs.	=	Absatz
Abt.	=	Abteilung
Abschn.	=	Abschnitt
AktGes	=	Aktiengesetz
Amtl. Slg.	=	Sammlung der Entscheidungen und Gutachten des Reichs- (Bundes-)finanzhofs
Anm.	=	Anmerkung
AO	=	Abgabenordnung
Art.	=	Artikel
Aufl.	=	Auflage
B	=	Der Betrieb
BB	=	Betriebsberater
Bd.	=	Band
BewDV	=	Durchführungsverordnung zum Bewertungsgesetz
BewG	=	Bewertungsgesetz
BFH	=	Bundesfinanzhof
BGB	=	Bürgerliches Gesetzbuch
BGBI	=	Bundesgesetzblatt
Bl.	=	Blatt
BStBl	=	Bundessteuerblatt
Diss.	=	Dissertation
DNotZ	=	Deutsche Notarzeitschrift
DStR	=	Deutsche Steuerrundschau
DStBl	=	Deutsches Steuerblatt
DStZ	=	Deutsche Steuerzeitung
DStZE	=	Deutsche Steuerzeitung, Eildienst
DZ	=	Deutsche Zeitung (und Wirtschaftszeitung)
EFG	=	Entscheidungen der Finanzgerichte
ErbschStG	=	Erbschaftsteuergesetz
EstDV	=	Einkommensteuer-Durchführungsverordnung
EstG 1958	=	Einkommensteuergesetz in der für 1958 geltenden Fassung
EstR 1954	=	Einkommensteuer-Richtlinien in der für 1954 geltenden Fassung

FG	= Finanzgericht
FR	= Finanzrundschau - Deutsches Steuerblatt
GewStG	= Gewerbesteuerergesetz
GewStR 1951	= Gewerbesteuer-Richtlinien in der für 1951 geltenden Fassung
HGB	= Handelsgesetzbuch
IndSt	= Industrie und Steuer
Inf	= Information über Steuer und Wirtschaft für Industrie, Handel, Handwerk und Gewerbe
i. V.	= in Verbindung
JW	= Juristische Wochenschrift
KStG	= Körperschaftsteuergesetz
Mrozek-Kartei	= Steuerrechtsprechung in Karteiform
OFD	= Oberfinanzdirektion
OFH	= Oberster Finanzgerichtshof
o. J.	= ohne Jahr
OVGSt	= Preußisches Oberverwaltungsgericht in Staatssteuersachen
RFH	= Reichsfinanzhof
RGBl	= Reichsgesetzblatt
RGZ	= Reichsgericht in Zivilsachen
RStBl	= Reichssteuerblatt
RVO	= Reichsversicherungsordnung
RWP-Blattei	= Rechts- und Wirtschaftspraxis, Blattei-Handbuch
S.	= Seite
Sp.	= Spalte
StA	= Steuer-Archiv
StAnpG	= Steueranpassungsgesetz
StP	= Steuerpraktiker
Stpfl.	= Steuerpflichtiger
StRK	= Steuerrechtsprechung in Karteiform
StSA	= Blätter für Steuerrecht, Sozialversicherung und Arbeitsrecht
StW	= Steuer und Wirtschaft

StWa	=	Steuerwarte
StWb	=	Der Steuer- und Wirtschaftsberater
u. a.	=	unter anderem
VerBAV	=	Veröffentlichungen des Bundesaufsichtsamtes für das Versicherungs- und Bausparwesen
VStR 1953	=	Vermögensteuer-Richtlinien in der für die Hauptveranlagung 1953 geltenden Fassung
WPg	=	Die Wirtschaftsprüfung
WT	=	Der Wirtschaftstreuhänder
Z.	=	Ziffer
ZfB	=	Zeitschrift für Betriebswirtschaft

ERLÄUTERUNG VON BESTIMMTEN, ÖFTERS VORKOMMENDEN AUSDRÜCKEN

- abgekürzte Leibrente = Leibrente mit einer bestimmten Höchstlaufzeit. Die Rente wird bis zum Tode, höchstens aber soviel Jahre gezahlt (siehe Abschn. 301 111).
- aleatorisches Moment = Wagnischarakter (siehe dort).
- Anfangswert = der dem Anschaffungswert auf der Aktivseite entsprechende Wert auf der Passivseite (siehe Abschn. 510 00).
- ursprünglicher Anfangswert = Wert einer Schuld im Zeitpunkt ihrer Entstehung; bei Veräußerungsrenten Barwert der Rentenverpflichtung im Zeitpunkt des Kaufs (siehe Abschn. 510 100).
- fortgeführter ursprünglicher Anfangswert = der auf der Grundlage des ursprünglichen Anfangswertes unter Variation der Größe Zeit, jedoch unter Beibehaltung der anderen Rechnungsgrundlagen wie Rentenhöhe, Zinssatz, Sterbetafel, Personenbestand ermittelte Rentenwert an den folgenden Bilanzstichtagen (siehe Abschn. 510 100, 520 010 00).
- zweiter Anfangswert = der erstmalig an einem späteren Bilanzstichtag von dem fortgeführten ursprünglichen Anfangswert nach oben abweichende Teilwert der Rentenverpflichtung. Er basiert auf Rechnungsgrundlagen, die gegenüber dem ursprünglichen Anfangswert geändert sind (siehe Abschn. 510 111, 520 101 000 1).
- fortgeführter zweiter Anfangswert = der auf der Grundlage des zweiten Anfangswertes unter Variation der Größe Zeit, jedoch unter Beibehaltung der beim zweiten Anfangswert verwandten anderen Rechnungsgrundlagen Rentenhöhe, Zinssatz, Sterbetafel, Personenbestand ermittelte Wert der Rentenverpflichtung an den folgenden Bilanzstichtagen (siehe Abschn. 510 111).

- dritter Anfangswert = siehe Abschn. 510 112 0. Die Rechnungsgrundlagen weichen von denen des zweiten Anfangswertes ab.
- fortgeführter dritter Anfangswert = auf der Grundlage des dritten Anfangswertes unter Variation der Größe Zeit ermittelter Wert der Rentenverpflichtung an den folgenden Bilanzstichtagen (siehe Abschn. 510 112 0).
- Barwert = bei Zeitrenten errechnet nach der Formel
- $$B_0 = \frac{r}{n} \cdot \frac{q^n - 1}{q - 1} \quad (\text{Abschn. 510 00}).$$
- Bei Leibrenten wird der Barwert auch als Nettoprämie, Deckungskapital oder Kapitalwert bezeichnet.
- Bruttoprämie = Nettoprämie (Barwert) + Abschlußkosten der Versicherungsgesellschaft + Verwaltungskostenzuschlag der Versicherungsgesellschaft + Gewinnaufschlag der Versicherungsgesellschaft (Abschn. 520 001).
- Deckungskapital = siehe Barwert
- Fremdwährungsrente = Die einzelnen Rentenleistungen werden in einer fremden Währung entrichtet (siehe Abschn. 103 0).
- Geldrente = Die einzelnen Rentenleistungen bestehen aus Geld.
- Kaufpreisrate = Die einzelne Leistung ist Teil des Kaufpreises. Im Gegensatz hierzu ist die einzelne Rentenleistung nicht mehr direktes Entgelt für die Kaufsache. Kaufpreis ist bei Renten das Rentestammrecht (siehe Abschn. 220).
- Kaufpreisrente = siehe Veräußerungsrente
- Kapitalwert = siehe Barwert
- Nettoprämie = siehe Barwert

nicht unterhaltsberechtigzte Personen	= nach BGB zu beurteilen
unterhaltsberechtigzte Personen	= nach BGB zu beurteilen
Rate	= siehe Kaufpreisrate
reine Leibrente	= Die Laufzeit der Rente ist nur an die Lebensdauer von Personen gebunden (siehe Abschn. 301 110).
Rentenleistung	= die periodisch wiederkehrende Leistung des Rentenverpflichteten an den Rentenberechtigten.
Rentenrecht	= siehe Stammrecht
Rentenrisiko	= siehe Wagnischarakter
Rentenstammrecht	= siehe Stammrecht
Rentenwagnis	= siehe Wagnischarakter
Rentenzahlung	= die periodisch wiederkehrende Rentenleistung in Form von Geld.
Risikocharakter	= siehe Wagnischarakter
Sachrente	= Die einzelne Rentenleistung besteht aus einer Sache, ausgenommen Geld (siehe Abschn. 103 0).
Sammelrenten	= Renten, bei denen die einzelne Rentenleistung erhöht oder herabgesetzt wird. Eine Sammelrente besteht aus mehreren Einzelrenten (siehe Abschn. 104 1).
Stammrecht	= Das Recht auf den Bezug einer Rente, auch Rentenrecht genannt (siehe Abschn. 100, 100 0).
temporäre Leibrenten	= Leibrenten mit einer bestimmten Höchst- oder Mindestlaufzeit (zusätzliche Begrenzung neben der Lebensdauer) (siehe Abschn. 301 111).
unterhaltsberechtigzte Personen	= nach BGB zu beurteilen

Veräußerungsrente	= Rente, die bei einem Kauf als Gegenleistung gewährt wird (Abschn. 320 0).
verlängerte Leibrenten	= Leibrenten mit einer bestimmten Mindestlaufzeit (siehe Abschn. 301 111). Die Rente läuft bis zum Tode, mindestens aber soviel Jahre.
Versorgungsrente	= Renten, die im Zusammenhang mit einer Gegenleistung oder unentgeltlich gewährt werden. Der Versorgungsgedanke, nicht der Gedanke des Entgelts, steht im Vordergrund. Sie ist kein Kaufpreis (siehe Abschn. 321 0).
Wagnischarakter	= Er ist nur bei Leibrenten vorhanden. Er besteht darin, daß bei der Begründung der Rente niemand weiß, wieviele einzelne Rentenleistungen tatsächlich zu erbringen sind (siehe Abschn. 102 1).
Wertgrundlage	= diejenige Sache oder Dienstleistung, die die Höhe jeder einzelnen Rentenleistung bestimmt (siehe Abschn. 103 0).
Wertbasis	= siehe Wertgrundlage

0. DER ZUSAMMENHANG ZWISCHEN GLEICHLAUTENDEN BEGRIFFEN IN DEN VERSCHIEDENEN RECHTSGERIETEN UND GESETZEN UNTER BESONDERER BERÜCKSICHTIGUNG DES RENTENBEGRIFFS

00. Beziehungen zwischen gleichlautenden privatrechtlichen und steuerrechtlichen Begriffen unter besonderer Berücksichtigung des Rentenbegriffs

Begriffe, die im bürgerlichen Recht und im Steuerrecht gleichlautend bezeichnet sind, können auf drei Arten miteinander in Zusammenhang stehen. Wir finden (1)

- a) die Verwendung bürgerlich-rechtlicher Begriffe unter selbständiger Festlegung ihres Inhalts im Steuerrecht;
- b) die Verwendung bürgerlich-rechtlicher Begriffe im Steuerrecht unter ausdrücklicher Verweisung auf das bürgerliche Recht;
- c) die Verwendung bürgerlich-rechtlicher Begriffe ohne Verweisung und ohne selbständige Festlegung im Steuerrecht.

Die einzelnen Vorschriften der Steuergesetze, die sich mit Renten befassen, sowie die hierzu ergangenen Durchführungsverordnungen verweisen weder ausdrücklich auf das bürgerliche Recht (Fall b) noch legen sie einen eigenen steuerlichen Rentenbegriff fest (Fall a). Solche Begriffe, die in beiden Rechtsgebieten vorkommen und bei denen das Steuerrecht keine Auskunft über das Verhältnis dieses Begriffs zum bürgerlich-rechtlichen Begriff gibt (Fall c), "lassen zuweilen Zweifel über die Fragen, wie weit das bürgerliche Recht anzuwenden ist". (2)

Nach der Theorie von der Selbständigkeit des Steuerrechts (3) haben die in

-
- 1) Bühler, Ottmar, Allgemeines Steuerrecht, 2. Aufl. Wiesbaden 1953, S. 99 f. Ähnlich Geiler, Karl, Steuerrecht und Privatrecht, in StW 1927, Sp. 517 f.
 - 2) Bühler, Ottmar, Allgemeines Steuerrecht, Wiesbaden 1951, S. 100. Ähnlich Merk, Walther, Reichsgericht und Steuerrecht, in "Die Reichsgerichtspraxis im deutschen Rechtsleben" (Festgabe der juristischen Fakultäten zum 50jährigen Bestehen des Reichsgerichts), Berlin-Leipzig 1929, Band IV, S. 97.
 - 3) Ball, Kurt, Steuerrecht und Privatrecht, Mannheim-Berlin-Leipzig 1924, S. 149, Ziffer 7. Becker, Enno, Die Reichsabgabenordnung, 7. Aufl. Berlin 1930, S. 97. Hübschmann, Walter - Hepp, Ernst, Handbuch des Steuerrechts, Band I, 3. Aufl. 1942-44, Anm. 8 zu § 1 StAnpG. Haberzettl,

beiden Rechtsgebieten gleichlautenden Begriffe im Steuerrecht grundsätzlich ihre eigene Bedeutung (1), auch wenn diese im Gesetz nicht besonders festgelegt ist. (2) "Das Steuerrecht will die Untertanen nach Maßgabe ihrer Leistungsfähigkeit zu Geldleistungen für die Allgemeinheit heranziehen", (3) wobei es die tatsächlichen wirtschaftlichen Machtverhältnisse erfassen muß. (4) "Das bürgerliche Recht ordnet die Beziehungen der Menschen zueinander" (3), wobei es nur regelt, wie die Verhältnisse in Zweifelsfällen sein sollen. Aus diesen verschiedenen Aufgaben der beiden Rechtsgebiete folgert Ball (5) im Hinblick auf die Begriffe: "Die steuerrechtlichen Begriffe sind Begriffe des 'Ist', die privatrechtlichen Begriffe sind Begriffe des 'Soll'."

Die Theorie von der grundsätzlichen Selbständigkeit der steuerrechtlichen Begriffe müssen wir etwas einschränken. In einigen Steuergesetzen knüpft die Steuerpflicht gerade an die bürgerlich-rechtliche Gestaltung an. Die in diesen Steuergesetzen verwandten Begriffe sind in der Regel auch in ihrer bürgerlich-rechtlichen Bedeutung aufzufassen (6). Für sie gibt es keine besondere

Otto, Die lohnsteuerliche Behandlung der Sozialleistungen, Dresden 1940, S. 55. Hensel, Albert, Der Einfluß des Steuerrechts auf die Begriffsbildung des öffentlichen Rechts, in Veröffentlichungen der Vereinigung der Deutschen Staatsrechtslehrer, Berlin-Leipzig, Heft 3, 1927, S. 68. Emge, Gratisaktien und Steuern, Grundsätzliche Erwägungen über die Beziehungen des Zivilrechts zum Steuerrecht, 1923, S. 31 ff., zitiert nach Ball, Kurt, Steuerrecht und Privatrecht, Mannheim-Berlin-Leipzig 1924, S. 106.

- 1) Ball, Kurt, Steuerrecht und Privatrecht, Mannheim-Berlin-Leipzig 1924, S. 117, S. 125, S. 149, Ziff. 8. Becker, Enno, Die Reichsabgabenordnung, 7. Aufl. Berlin 1930, S. 56 f. (Anm. 6, Abs. 1 und 2, zu § 4 AO).
- 2) Blau, Bernhard - Oeftering, Heinz, Steuerrecht und BGB, Berlin 1934, Einleitung S. XIX.
- 3) Becker, Enno, Die Reichsabgabenordnung, 7. Aufl. Berlin 1930, S. 84 (Anm. 24, Ziffer IIa, zu § 4 AO).
- 4) Ball, Kurt, Steuerrecht und Privatrecht, Mannheim-Berlin-Leipzig 1924, S. 120 f. Becker, Enno, Die Reichsabgabenordnung, 7. Aufl. Berlin 1930, S. 85 (Anm. 24 zu § 4 AO).
- 5) Ball, Kurt, Steuerrecht und Privatrecht, Mannheim-Berlin-Leipzig 1924, S. 120.
- 6) Becker, Enno, Die Reichsabgabenordnung, 7. Aufl. Berlin 1930, S. 56 (Anm. 6 zu § 4 AO).

steuerrechtliche Auslegung. Wir finden sie im Wechselsteuergesetz, regelmäßig im Grunderwerbsteuergesetz (1), häufig bei den Kapitalverkehrsteuern und der Versicherungsteuer (2) sowie bei der Erbschaftsteuer (3).

Wenn auch die Theorie von der Selbständigkeit des Steuerrechts davon ausgeht, daß im Steuerrecht und im Zivilrecht ein und dasselbe Wort eine verschiedene Bedeutung hat, so will sie damit nicht sagen, daß beide Begriffsbestimmungen vollkommen voneinander abweichen. In der Praxis "erfüllen die Tatbestände des Lebens meist sowohl den steuerrechtlichen wie den privatrechtlichen Begriff" (4). Nur in den Grenzgebieten trennen sich die beiden Begriffsbestimmungen. Dieser in den meisten Fällen gar nicht festzustellende Unterschied zwischen steuer- und zivilrechtlichem Inhalt eines Begriffs verlangt naturgemäß auch verschiedene Definitionen für beide Rechtsgebiete. Hierbei können Merkmale des bürgerlich-rechtlichen Begriffs, die steuerlich anerkannt sind und durch das Steuerrecht nicht eingeengt oder erweitert werden, in die steuerliche Begriffsbestimmung übernommen werden.

Das bürgerliche Recht hat keinen eigenen Rentenbegriff entwickelt. Es hat nur einzelne Unterarten des Oberbegriffes Rente durch Gesetz (5) oder Rechtsprechung (6) festgelegt. Bei der Prüfung, inwieweit die einzelnen Merkmale der verschiedenen privatrechtlichen Rentenarten auch für den Oberbegriff Rente im Steuerrecht Geltung haben, müssen wir weiterhin noch beachten, daß Teile dieser zivilrechtlichen Definition nur besondere Eigenheiten gerade jener Unterarten hervorheben (7), so daß sie insoweit für die Bestimmung des Oberbegriffes nicht brauchbar sind.

-
- 1) BFH II 35/54 v. 30.11.1955, in BStBl 1956, Teil III, S.28, Sp.2.
 - 2) Becker, Enno, Die Reichsabgabenordnung, 7.Aufl. Berlin 1930, S.56 (Anm.6 zu § 4 AO). Ähnlich Bühler, Ottmar, Allgemeines Steuerrecht, Wiesbaden 1951, S.76 f.
 - 3) RFH Ie A 73/31 v. 17.2.1931, in StW 1931, Nr.325 (Sp.550).
 - 4) Ball, Kurt, Steuerrecht und Privatrecht, Mannheim-Berlin-Leipzig 1924, S.124.
 - 5) Definition der Rentenschuld in § 1199 BGB.
 - 6) Definition der Leibrente in RGZ Rep.IV 221/07 v. 12.12.1907, Bd.67, S.212.
 - 7) So kann beispielsweise die Rentenschuld nur an einem Grundstück bestehen, und die einzelnen Rentenleistungen müssen in Geld bezahlt werden (§ 1199 BGB).

01. Der Einfluß anderer öffentlich-rechtlicher Rentenbegriffe auf die des Steuerrechts

Bei dem Vergleich steuerrechtlicher Begriffe mit Begriffen anderer Rechtsgebiete ist zu beachten, daß das Steuerrecht ein Teil des Verwaltungsrechts ist. Wir müssen demnach, ehe wir andere Rechtsgebiete überprüfen, zuerst untersuchen, ob nicht ein Begriff in einem anderen Teil des besonderen Verwaltungsrechts in gleicher oder ähnlicher Form verwendet wird (1).

Im besonderen Verwaltungsrecht hängt das Steuerrecht eng zusammen mit dem Polizeirecht (2), wobei sich der Zusammenhang hier aber nur auf das formelle Recht (Gewaltverhältnis) beschränkt (3). Außerdem hat es Verbindungen zu den anderen Gebieten des Finanzrechts, zu dem das Steuerrecht neben den "Bestimmungen über andere Arten von Einnahmen, namentlich von Gebühren, Beiträgen, Monopolen und denjenigen über die öffentlichen Ausgaben" (4) gehört, sowie dem Sozialversicherungsrecht und dem Fürsorgerecht (5). Aber auch in den verwandten Gebieten herrscht keine Begriffseinheit, da sich das Steuerrecht, besonders das materielle, eigene Begriffe gebildet hat (6). Übereinstimmungen bestehen jedoch insoweit, als Begriffe aus anderen Verwaltungsgesetzen übernommen werden, wobei entweder im Steuerrecht auf das entsprechende Gesetz verwiesen wird (7) oder sich die Zugehörigkeit des Begriffs zu einem anderen Gesetz aus dem Zusammenhang ergibt. Es handelt sich hier um eine öffentlich-rechtliche Parallelerscheinung zu den von Bühler (8) erwähnten Beziehungen zwischen gleichlautenden Begriffen des Privatrechts und des Steuerrechts. Merk (9) bezeichnet diese Begriffe als "Entsprechungsbegriffe".

-
- 1) Becker, Enno, Die Reichsabgabenordnung, 7. Aufl Berlin 1930, S.97.
 - 2) Bühler, Ottmar, Allgemeines Steuerrecht, Berlin 1927, S.103.
 - 3) Bühler, Ottmar, Allgemeines Steuerrecht, Berlin 1927, S.89 ff.
 - 4) Bühler, Ottmar, Allgemeines Steuerrecht, Berlin 1927, S.103.
 - 5) Schranil, Rudolf, Diskussionsbeitrag in Veröffentlichungen der Vereinigung der Deutschen Staatsrechtslehrer, Heft 3, 1927, S.128 f.
 - 6) Hensel, Albert, Der Einfluß des Steuerrechts auf die Begriffsbildung des öffentlichen Rechts, in Veröffentlichungen der Vereinigung der Deutschen Staatsrechtslehrer, Berlin-Leipzig, Heft 3, 1927, S.100.
 - 7) so beispielsweise § 3. Ziffer 14 EStG 1958.
 - 8) Bühler, Ottmar, Allgemeines Steuerrecht, 2. Aufl. Wiesbaden 1953, S.99 f.
 - 9) Merk, Walther, Reichsgericht und Steuerrecht, in Die Reichsgerichtspraxis im Deutschen Rechtsleben (Festgabe der juristischen Fakultäten zum 50jährigen Bestehen des Reichsgerichts), Berlin-Leipzig 1929, Band IV, S.96 f.

Die Absonderung des Steuerrechts von den übrigen Gebieten des Verwaltungsrechts und die damit verbundene Ausbildung eigener Begriffe hat verschiedene Ursachen. Hensel (1) nennt die organisatorische Selbständigkeit der Finanzverwaltung, die sich auf Beamte stützen kann, die nur auf einem Gebiet des Verwaltungsrechts ausgebildet und tätig sind, in Verbindung mit einem Spezialverwaltungsgericht, dem Reichsfinanzhof, sowie einer umfangreichen eigenen Literatur, auf die andere Gebiete des Verwaltungsrechts nicht zurückgreifen können. Hensel folgert daraus, daß eine Verfeinerung eines Rechtsgebietes zu seiner Isolierung führt.

Neben der organisatorischen Unabhängigkeit führt Bühler (2) noch das Fehlen einer "Instanz an, die für die Einheitlichkeit der Gesetzgebung wenigstens in dem Sinne sorgen würde, daß dieselben Begriffe in den verschiedenen Gesetzen einheitlich verwendet würden". Das von Bühler geforderte Ziel dürfte aber nicht erreichbar sein, da dies in unserer Sprache zu immer neuen Wortbildungen führen müßte. Ob hierdurch aber eine Vereinfachung und größere Übersicht geschaffen würde, erscheint fraglich. Außerdem weicht die Bedeutung ein und desselben Wortes in den verschiedenen Gesetzen nur wenig voneinander ab und dies nur deshalb, weil ein und dasselbe Wort in jedem Gesetz einen anderen Zweck zu erfüllen hat (3). Hensel (3) spricht deshalb von Funktionsbegriffen. Die Funktion, die ein Begriff im Einzelfall zu erfüllen hat, soll maßgebend für seinen Inhalt sein. Die Forderung der Einheitlichkeit eines Begriffes für mehrere Rechtsgebiete muß gegenüber dem Zweck zurücktreten. Schranil (4) begründet die Abweichung steuerrechtlicher Begriffe von gleichlautenden Begriffen anderer Rechtsgebiete ähnlich. Ursache hierfür sei der wirtschaftliche Zweck, den die Steuergesetze verfolgten, eine Tatsache, die auch schon mitbestimmend für die unterschiedliche Bedeutung gleichlautender Begriffe in Zivil- und Steuerrecht war (5).

-
- 1) Hensel, Albert, Der Einfluß des Steuerrechts auf die Begriffsbildung des öffentlichen Rechts, in Veröffentlichungen der Deutschen Staatsrechtslehrer, Berlin-Leipzig, Heft 3, 1927, S. 73.
 - 2) Bühler, Ottmar, Allgemeines Steuerrecht, Berlin 1927, S. 105.
 - 3) Hensel, Albert, Der Einfluß des Steuerrechts auf die Begriffsbildung des öffentlichen Rechts, in Veröffentlichungen der Vereinigung der Deutschen Staatsrechtslehrer, Berlin-Leipzig, Heft 3, 1927, S. 96.
 - 4) Schranil, Rudolf, Diskussionsbeitrag in Veröffentlichungen der Vereinigung der Deutschen Staatsrechtslehrer, Berlin-Leipzig, Heft 3, 1927, S. 125 f.
 - 5) vgl. Abschnitt 00.

Wirtschaftliche Zwecke verfolgt auch das Gewerberecht. Es regelt den Zugang zu bestimmten Berufen und schreibt für manche Erzeugnisse vor, wie sie beschaffen sein müssen. Wir dürfen deshalb nicht nur von wirtschaftlichen Zwecken sprechen. Die Steuergesetze verfolgen weiterhin noch den Zweck, Einnahmen für öffentlich-rechtliche Gemeinwesen zu erzielen. Damit scheidet auch eine Begriffsidentität zwischen Steuerrecht einerseits sowie Fürsorge- und Sozialversicherungsrecht andererseits aus, wie sie Schranil (1) befürwortet. Hauptzweck der Fürsorge- und Sozialversicherungsgesetze ist nicht die Erzielung von Einnahmen. Ihr Ziel ist vielmehr, für eine gerechte Verteilung eines Teils der öffentlichen Einnahmen zu sorgen. Der Zweck, Einnahmen zu erzielen, ist diesem Hauptzweck, besonders beim Fürsorgerecht, untergeordnet.

Als Endergebnis bleibt festzuhalten, daß die in anderen Gebieten des Verwaltungsrechts herausgearbeiteten Merkmal des Rentenbegriffs wegen der eigenen Begriffsbildung im Steuerrecht nicht ohne Prüfung auf dieses übertragen werden können. Soweit jedoch der steuerliche Rentenbegriff auch Renten aus anderen Verwaltungsgesetzen erfaßt, können deren Merkmale bei der Festlegung der steuerlichen Rentenbegriffe herangezogen werden.

02. Keine Einheitlichkeit des Rentenbegriffes für das gesamte Steuerrecht

In einem steuerlichen Urteil sagt das Reichsgericht (2): "Für jedes Gesetz bildet die Bedeutung der begrifflichen Ausdrücke, mit denen es die Voraussetzungen seiner Normen und die von ihm gewollten Grundlagen weiterer Konsequenzen bezeichnet, einen Teil des gesetzgeberischen Willens und ist deshalb im Grundsatz dem die Norm gebenden Gesetz selbst, nicht einer anderen, für einen anderen Bereich erlassenen Vorschrift zu entnehmen. Bedienen mehrere Gesetze sich gleichartiger Ausdrücke, so ist deren Bedeutung für jedes besonders zu ermitteln." Diese generelle Aussage schränkt das Reichsgericht (3) anschließend wieder etwas ein: "Eine andere Frage ist aber die, ob es nicht der Wille eines Steuergesetzes ist, statt eigener Feststellungen der Be-

-
- 1) Schranil, Rudolf, Diskussionsbeitrag in Veröffentlichungen der Vereinigung der Deutschen Staatsrechtslehrer, Heft 3, 1927, S.128 f.
 - 2) RGZ Rep. VII 22/02 v.18.3.1902, Bd.51, S.103.
 - 3) RGZ Rep. VII 22/02 v.18.3.1902, Bd.51, S.103 f.

deutung gewisser von ihm angewendeter begrifflicher Bezeichnungen auf andere Gesetzesvorschriften zu verweisen und der dort angenommenen Bedeutung gleichartiger Ausdrücke auch für seinen Bereich Geltung seinerseits einzuräumen, und zwar mit der Maßgabe, daß selbst künftige Änderungen jener Bestimmungen davon nicht ausgeschlossen sind. Die Gesetzgebung für das Steuerrecht ist tatsächlich mehrfach in solcher Art verfahren."

Die Einschränkung ist nicht neu. Wie oben (1) bereits erwähnt, gibt es auch gleichlautende Begriffe, die sowohl im Steuerrecht als auch im bürgerlichen oder im sonstigen öffentlichen Recht den gleichen Inhalt haben.

Die unterschiedliche Bedeutung gleichlautender Begriffe für die einzelnen Steuergesetze zeigt sich besonders bei häufig gebrauchten Ausdrücken, wie dem Begriff des Betriebsvermögens und dem des Gewerbetriebs.

020. Der Begriff des Betriebsvermögens in einzelnen Steuergesetzen

Zum Betriebsvermögen im Sinne des § 4 Abs. 1 EStG 1958 gehören das einem land- und forstwirtschaftlichen, einem freiberuflichen und einem gewerblichen Betrieb dienende Vermögen (§ 2 Abs. 4 Ziff. 1 i. V. mit § 4 Abs. 1 EStG 1958). Im Bewertungsrecht zählt zum Betriebsvermögen im Sinne der §§ 54, 55 BewG nur gewerbliches (§ 54 Abs. 1 BewG) und freiberufliches Vermögen (§ 55 BewG). Das landwirtschaftliche Vermögen und auch das forstwirtschaftliche fehlen hier.

Die unterschiedliche Bedeutung des Wortes Betriebsvermögen für Einkommensteuergesetz und Bewertungsgesetz erschöpft sich nicht nur in der verschiedenartigen Behandlung des land- und forstwirtschaftlichen Vermögens. Zum Betriebsvermögen im Sinne des Bewertungsgesetzes gehören bei Einzelunternehmen nur diejenigen Wirtschaftsgüter, die dem Betrieb als Hauptzweck (§ 54 Abs. 1 BewG), also mehr als zur Hälfte (2), dienen. Das Einkommensteuerrecht kennt aber noch den Begriff des gewillkürten Betriebsvermögens. Diejenigen Steuerpflichtigen, die ihren Gewinn nach § 5 EStG 1958 ermitteln, können auch Wirtschaftsgüter, die nur wenig oder überhaupt nichts mit der Fortführung des Betriebes zu tun haben (Effekten, Wohngebäude), zum Betriebs-

1) vgl. Abschn. 00 und 01.

2) Abschn. 6 Abs. 4 Satz 4 VStR 1953.

vermögen zählen (1). Auch ist der Kreis der freien Berufe, die nach beiden Gesetzen Betriebsvermögen besitzen, im Bewertungsgesetz ein anderer als im Einkommensteuergesetz. Nach § 47 BewDV stellt die rein künstlerische und die rein wissenschaftliche Tätigkeit kein Gewerbe dar, so daß diese Angehörigen der freien Berufe kein Betriebsvermögen im Sinne des Bewertungsgesetzes besitzen können. Im Einkommensteuerrecht fehlt eine solche Ausnahmenvorschrift. Die künstlerisch und wissenschaftliche tätigen Personen beziehen Einkünfte aus selbständiger Tätigkeit (§ 18 Abs. 1 Ziff. 1 EStG 1958) und besitzen somit auch Betriebsvermögen.

021. Der Begriff des Gewerbebetriebs in einzelnen Steuergesetzen

Im Einkommen- und im Gewerbesteuerrecht ist der Begriff des Gewerbebetriebes gleich, da § 2 Abs. 1 GewStG auf das Einkommensteuergesetz verweist. Die einkommen- bzw. gewerbesteuerliche Definition stimmt auch mit der der Gemeinnützigkeitsverordnung überein. Abschn. 8 Abs. 1 GewStR 1951 zitiert die Begriffsbestimmung aus § 7 Abs. 2 GemVO vom 16. 10. 1948. Wenn auch die Definition des Gewerbebetriebs in die neue Fassung der Gemeinnützigkeitsverordnung vom 24. 12. 1953 nicht mehr aufgenommen worden ist, so bedeutet dies nicht, daß die alte Definition für das Gemeinnützigkeitsrecht jetzt nicht mehr bindend ist (2). Von diesem gemeinsamen Begriff unterscheidet sich wiederum die gewerbliche Tätigkeit im Sinne des Umsatzsteuergesetzes (3). Sie erfaßt auch die freien Berufe und die Landwirtschaft, die in der Definition der Gemeinnützigkeitsverordnung als nicht zum Gewerbebetrieb gehörig bezeichnet sind. Außerdem genügt zur Annahme einer gewerblichen Tätigkeit nach dem Umsatzsteuergesetz die Absicht, Einnahmen zu erzielen. Nach der Begriffsbestimmung der Gemeinnützigkeitsverordnung ist jedoch die Absicht, Gewinn zu erzielen, wesentliches Erfordernis für das Vorliegen eines Gewerbebetriebs.

-
- 1) Blümich, Walter-Falk, Ludwig, Einkommensteuergesetz, 7. Aufl. Berlin-Frankfurt 1955, S. 261.
 - 2) Blümich, Walter-Falk, Ludwig, Einkommensteuergesetz, 7. Aufl. Berlin-Frankfurt 1955, S. 756.
 - 3) Becker, Enno, Von der Selbständigkeit des Steuerrechts, in StW 1932, Sp. 508, Anm. 13

03. Einheitlicher Rentenbegriff für jedes Einzelsteuergesetz

Bei der Festlegung des Rentenbegriffes können wir davon ausgehen, daß jedes einzelne Gesetz nur einen Rentenbegriff kennt. Nach den Auslegungsvorschriften, die der RFH (1) gibt, und die die Rechtsprechung des Gerichtshofes beherrschen, "ist Sinn und Tragweite jeder Gesetzesvorschrift nur aus ihrem ganzen inneren Wesen heraus festzustellen, zu dem einheitlich beitragen der Wortlaut und der Zweck der Gesetzesvorschrift, der natürliche innere Zusammenhang ihrer einzelnen Teile, ihre Eigenschaft als Glied in einem von bestimmten Grundgedanken geleiteten Gesetz". Wenn also alles unter einem Grundgedanken und in einem bestimmten inneren Zusammenhang steht, kann ein Begriff nur in einem Sinne verstanden werden, "denn das Erfordernis gleicher Zeichen für gleiche Bedeutung ist wohl das allgemeinst ausgesprochene der modernen Gesetzestechnik" (2).

Ist jedoch ein Wort mit dem anderen verbunden, so hat die Zusammensetzung naturgemäß wieder ihre eigene Bedeutung (3). Daraus ist zu folgern, daß zusammengesetzte Worte, in denen das Wort Rente vorkommt, nicht mit dem Oberbegriff Rente identisch sind, jedoch Abarten oder Unterarten des Oberbegriffes sein können.

Bei der heute üblichen schnellen Ausarbeitung von Gesetzen sind Fehler fast unvermeidbar (4), so daß manchmal auch innerhalb eines Gesetzes einem Worte verschiedene Bedeutungen unterlegt werden können. Im Einkommensteuerrecht ist das Wort Rente jedoch nur in einem Sinne zu verstehen (5). Daß im Lastenausgleichsgesetz das Wort Rente verschiedene Bedeutungen hat, hängt

-
- 1) RFH ID 3/21 v. 18.1.1922, in Amtl. Slg. Bd. 8, S. 197.
 - 2) Gutherz, Harald, Studien zur Gesetzestechnik, Teil II, in Strafrechtliche Abhandlungen, Breslau, Jahrgang 1909, Heft 98, S. 19.
 - 3) Gutherz, Harald, Studien zur Gesetzestechnik, Teil II, in Strafrechtliche Abhandlungen, Breslau, Jahrgang 1909, Heft 98, S. 19.
 - 4) Barth, Kuno, Die Fragen der Anwendung des Grundsatzes der Gleichmäßigkeit der Besteuerung und der Auslegung von Gesetzeslücken in der obersterichterlichen Rechtsprechung, dargestellt an den Urteilen bei Unternehmen mit vom Kalenderjahr abweichendem Wirtschaftsjahr für den Veranlagungszeitraum I/1948, in StW 1951, Sp. 819.
 - 5) Zitzlaff, Franz, Die einkommensteuerliche Behandlung der Renten, in DStR 1953, S. 374, Sp. 2.

mit der Eigenart und dem Aufbau dieses Gesetzes zusammen. In seinem Abgabenteil basieren die Vermögensabgabe auf dem Bewertungsgesetz, die Hypothekengewinnabgabe auf dem bürgerlichen Recht und die Kreditgewinnabgabe auf einkommensteuerrechtlichen Vorschriften. Der Leistungsteil stammt in der Hauptsache aus dem Sozialrecht, teilweise ist er dem Bewertungsrecht oder dem Einkommensteuerrecht angepaßt. Das Wort Rente hat deshalb im Lastenausgleich keine einheitliche Bedeutung. Sein Inhalt richtet sich nach dem gerade dieser Vorschrift zugrunde liegenden Gesetz.

Abschließend ist festzuhalten, daß nach den Regeln der Gesetzestechnik das Wort Rente in jedem Einzelsteuergesetz nur eine Bedeutung haben kann. Eine andere Bedeutung hat es aber dann, wenn es in Zusammenhang mit einer Verweisung auf ein anderes Gesetz (1) gebraucht wird.

1) beispielsweise in § 3 Ziff. 14 EStG 1958.

1. MERKMALE DER RENTE UND RENTENBEGRIFF IM EINKOMMEN- STEUERRECHT

Der Steuergesetzgeber hat in keinem Gesetz einen Rentenbegriff festgelegt. Ebenso hat es das höchste Steuergericht bisher unterlassen, die Bedeutung des Wortes Rente für einzelne Steuergesetze genau zu bestimmen. Rechtsprechung und Literatur haben jedoch bestimmte Merkmale herausgearbeitet, die der Rente eigentümlich sind. Aus ihrer Zusammenfassung muß sich der einkommensteuerrechtliche Rentenbegriff ergeben.

10. Merkmale der Rente

100. Das Rentenrecht oder Rentenstammrecht

Das Wort Rentenrecht wurde erstmals durch das Gesetz zur Neuordnung von Steuern (1) vom 16. Dezember 1954, das die Große Steuerreform enthält, in den Text des Einkommensteuergesetzes aufgenommen. Im Gegensatz dazu kennt das Bewertungsgesetz diesen Begriff schon seit seiner Verkündung (2). Der Aufnahme dieses Begriffes in das Einkommensteuergesetz standen keine Bedenken entgegen, da er inhaltlich schon lange geklärt ist (3).

100 0. Der Begriff des Rentenrechts oder Rentenstammrechts

Das Rentenrecht ist ein einheitliches, selbständiges Recht, das die einzelnen Rentenleistungen aus sich selbst hervorbringt (4). Brockhoff (3) versteht unter Rentenrecht das Recht auf den Bezug einer Rente.

Das Rentenrecht ist ein einheitliches Recht. Es besteht nicht aus einer Anzahl selbständiger Ansprüche mit verschiedenen, aufeinanderfolgenden Fälligkeitsterminen, sondern kann im Sinne der §§ 99 Abs. 2, 100 BGB genutzt werden (5).

1) BGBl. 1954, Teil I, S. 379.

2) § 38 Abs. 1 Ziff. 5 BewG v. 10. 8. 1925 (RGBl. 1925, Teil I, S. 214 ff.).

3) Brockhoff, Hedin, Die Neuregelung der Besteuerung privater Leibrenten, in DStZ 1954, S. 400, Sp. 1.

4) ähnlich Biedermann, Franz, Die Rentenbesteuerung, in StSA 1956, S. 129, Sp. 2.

5) Brockhoff, Hedin, Die Besteuerung privater Leibrenten, in B 1955, S. 176, Sp. 1. Lantau, Karl-Heinz, Die Neuregelung der Besteuerung privater Leibrenten nach dem Einkommensteuergesetz 1955, in BB 1955, S. 695.

Außerdem ist das Rentenrecht ein selbständiges Recht (1). Die einzelnen Rentenleistungen sind Ausflüsse dieses Rentenrechts (2). Sie stehen in keiner Beziehung mehr zum Grundgeschäft. Wir können demnach beim Verkauf eines Betriebes gegen eine Rente die einzelnen Rentenleistungen nicht mehr als unmittelbares Entgelt für die Hingabe eines Betriebs bezeichnen (3). Entgelt ist das selbständige Rentenrecht, das wiederum die einzelnen Rentenzahlungen als eigene Leistungen hervorbringt. Der einzelnen Rentenleistung darf keine besondere Gegenleistung gegenüberstehen (4).

Diese Tatsache unterscheidet die Rente von Gehalt und Zins, die beide, wenn sie beispielsweise nachträglich gezahlt werden, eine Vergütung für die zwischen der heutigen und der letzten Zahlung erfolgte Leistung darstellen, die

- 1) Weber, Die Regelung der Rentenbesteuerung auf Grund des Steuerneurechtsgesetzes, in Neues Steuerrecht von A bis Z, Titel Einkommensteuer, Untertitel Sonstige Einkünfte, Darstellung 1 Bl. 2, S. 2 (Lieferung 23/1955 vom 15. 12. 1955).
- 2) Theis, J., Die einkommensteuerliche Behandlung der Renten, in B 1956, Beilage 11 zu Heft 26, S. 1, Sp. 2.
- 3) RFH IV 157/43 v. 27. 1. 1944, in StW 1944, Nr. 105 (Sp. 193). RFH VI A 1284/33 v. 12. 12. 1934, in StW 1935, Nr. 90 (Sp. 210). RFH VI A 827/27 v. 7. 5. 1930, in StW 1930, Nr. 975 (Sp. 1421). FG Düsseldorf I 56-59/54 E v. 7. 9. 1955, in DStZE 1955, S. 509, Sp. 1. Henze, Der entgeltliche Übergang eines gewerblichen Betriebs, in DStZ 1938, S. 914, Sp. 1. Lammert, Über die Behandlung der Leib- und Zeitrenten bei der Einkommensteuer und die technische Handhabung ihrer Verbuchung, in StA 1929, S. 16, Sp. 1.
- 4) Theis, J., Die einkommensteuerliche Behandlung der Renten, in B 1956, Beilage 11 zu Heft 26, S. 1, Sp. 2. Biedermann, Franz, Die Rentenbesteuerung, in StSA 1956, S. 129, Sp. 2. Diederichs, Rolf, Renten im Einkommensteuerrecht, in DNotZ 1952, S. 343. Oswald, Franz, Sonstige Einkünfte (§§ 22, 23 EStG), in Neues Steuerrecht von A bis Z, Titel Einkommensteuer, Untertitel Sonstige Einkünfte, Darstellung 1, Bl. 1, S. 2 (Lieferung 124 vom 1. 9. 1951). Hammerschlag, Karl, Der steuerrechtliche Rentenbegriff, in B 1949, S. 440, Sp. 1. Kubisch, Hans, Die einkommensteuerliche Behandlung der Renten bei Betriebsveräußerungen, in StW 1948, Sp. 595. Kapp, Die Besteuerung von Renten und von Kapitalzahlungen zur Ablösung von Renten, in DStZ 1940, S. 271, Sp. 1. Becker, Enno, Das Einkommensteuergesetz, Stuttgart 1928, S. 446 f. (Anm. 16 zu § 15 EStG 1925).

in einem Falle aus Arbeit, im anderen aus der Überlassung von Kapital besteht.

100 1. Das Rentenrecht als notwendiges Begriffsmerkmal der Rente

Die oben dargestellten Eigenschaften des Rentenrechts (einheitliches, selbständiges Recht) hat das Reichsgericht (1) in seiner Rechtsprechung zur Leibrente des bürgerlichen Rechts entwickelt (2).

Das Rentenrecht oder Rentenstammrecht ist jedoch nicht nur ein der Leibrente eigenes Merkmal. In einem älteren Gutachten zur Erbschaftsteuer spricht der RFH (3), nachdem er vorher das Rentenstammrecht als begriffsnotwendiges Merkmal der Leibrente behandelt hat, von einem dem Rentenstammrecht der Leibrente gleichartigen Recht. Spätere Urteile zur Einkommensteuer verweisen dann auf das Rentenrecht bei der Zeitrente als ein dem Rentenrecht bei der Leibrente gleichartiges Rentenrecht. Zur Annahme einer Zeitrente wird nämlich jeweils das Vorliegen eines Rentenstammrechts (4) oder eines besonderen Rechtsverhältnisses verlangt (5), in dem die einzelne Rentenzahlung begründet liegt, so daß sie nicht mehr unmittelbares Entgelt beim Kauf ist.

Auch der BFH (6) weist in drei Urteilen über Leibrenten auf das Bestehen eines Rentenrechts hin. Das Vorhandensein eines Rentenrechts bei Zeitrenten erwähnt der BFH nicht. Hierzu hatte er noch keine Veranlassung.

-
- 1) RGZ Rep.IV 221/07 v. 12.12.1907, Bd.67, S.210 f.
 - 2) Weber, Die Regelung der Rentenbesteuerung auf Grund des Steuerneueordnungsgesetzes, in Neues Steuerrecht von A bis Z, Titel Einkommensteuer, Untertitel Sonstige Einkünfte, Darstellung 1, Bl.2, S.2 (Lieferung 23/1955 vom 15.12.1955).
 - 3) RFH I D 3/20 v. 7.1.1921, in Amtl.Slg., Bd.4, S.247.
 - 4) RFH VI A 779/30 v. 25.10.1930, in StW 1931, Nr.89 (Sp.133). RFH VI A 369/28 v. 30.1.1929, in StW 1929, Nr.389 (Sp.726). FG München II 96/51 v. 18.12.1951, in DStZE 1952, S.94, Sp.1.
 - 5) RFH IV 157/43 v. 27.1.1944, in StW 1944, Nr.105 (Sp.193). RFH VI A 1284/33 v. 12.12.1934, in StW 1935, Nr.90 (Sp.210).
 - 6) BFH IV 70/49 v. 18.9.1952, in BStBl 1952, Teil III, S.292, Sp.1. BFH IV 41/49 v. 5.2.1953, in BStBl 1953, Teil III, S.105 f. BFH VI 176/57 v. 23.4.1958, in BStBl 1958, Teil III, S.277.

Das Rentenrecht oder Rentenstammrecht als Begriffsmerkmal der Rente wird von der Literatur (1), soweit sie sich mit dem Rentenbegriff beschäftigt hat,

- 1) Biedermann, Franz, Die Rentenbesteuerung, in StSA 1956, S. 129. Blümich, Walter-Falk, Ludwig, Einkommensteuergesetz, 7. Aufl. Berlin-Frankfurt 1955, S. 567. Brockhoff (Hedin), Zur Besteuerung von Renten und anderen wiederkehrenden Bezügen, in DStZ 1955, S. 242, Sp. 1 und S. 244, Sp. 1. Dümpe, Die steuerliche Behandlung von Renten beim Berechtigten und beim Verpflichteten, in Deutsche Wohnungswirtschaft 1953, S. 58, Sp. 2. Korn, Rudolf, Rentenzahlungen und Einkommensteuer, in DNotZ 1953, S. 588. Raabe, Günther, Rente oder Kaufpreiskurs?, in StP 1953, S. 65, Sp. 2. Diederichs, Rolf, Renten im Einkommensteuerrecht, in DNotZ 1952, S. 343. Littmann, Eberhard, Steuerlich abzugsfähige und nicht abzugsfähige Rentenleistungen, in Inf. 1952, S. 307, Sp. 1. Bohn, Steuerliche Abzugsfähigkeit von Renten, in StP 1951, S. 195, Sp. 1. Dahlheimer, Karl, Besteuerung von Renten und von Kapitalzahlungen zur Ablösung von Renten bei Vermögensveräußerungen, in DStZE 1951, S. 254, Sp. 1. Oswald, Franz, Sonstige Einkünfte (§§ 22, 23 EStG), in Neues Steuerrecht von A bis Z, Titel Einkommensteuer, Untertitel Sonstige Einkünfte, Darstellung 1, Bl. 1, S. 2 (Lieferung 124 v. 1.9. 1951). Kempkes, Georg, Einkommensteuerliche Behandlung von Renten bei Vermögensveräußerung, in FR 1950, S. 287, Sp. 1. Riepl, F., Zur Frage der einkommensteuerlich gleichmäßigen Behandlung von Zeitrenten und Leibrenten, in WPg 1950, S. 174, Sp. 1. Feinen, Hans, Schuldzinsen, Renten und dauernde Lasten in einkommensteuerrechtlicher Betrachtung, in StWb 1949, S. 148, Sp. 1. Hammerschlag, Karl, Der steuerrechtliche Rentenbegriff, in B 1949, S. 440, Sp. 1. Kubisch, Hans, Die einkommensteuerliche Behandlung der Renten bei Betriebsveräußerungen, in StW 1948, Sp. 595. Kapp, Die Besteuerung von Renten und von Kapitalzahlungen zur Ablösung von Renten, in DStZ 1940, S. 271, Sp. 1. Henze, Der entgeltliche Übergang eines gewerblichen Betriebs, in DStZ 1938, S. 914, Sp. 1. Geyler, Rentenleistung und Rentenempfang in einkommensteuerrechtlicher Betrachtung, in Festgabe für Hermann Großmann zum 60. Geburtstag, Berlin-Wien 1932, S. 75.

bis auf zwei Ausnahmen (1) gefordert. Brockhoff (2) und Lammert (3) weisen noch einmal ausdrücklich darauf hin, daß das Rentenstammrecht notwendiges Begriffsmerkmal sowohl bei Leibrenten als auch bei Zeitrenten ist, eine Tatsache, die bei der übrigen Literatur aus der Zuordnung des Rentenstammrechts zu dem Oberbegriff Rente hervorgeht.

100 2. Das Rentenstammrecht bei betrieblichen Pensionen

Nach der Rechtsprechung des Reichsgerichts (4) sind Pensionszahlungen dann nicht als Rente anzusehen, wenn sie im Rahmen eines Dienstvertrages gezahlt werden. Die Pensionszahlungen hätten hier nicht ihren Rechtsgrund in einem besonderen Stammrecht (5), sondern seien Ausfluß des Dienstvertrages. Sie seien ein nachträgliches Arbeitsentgelt, aber keine Rente.

Würde man die Rechtsprechung des Reichsgerichts folgerichtig anwenden, dann wären Pensionszahlungen aus einer selbständigen Versorgungskasse als Renten anzusehen, wenn die Zahlungen in die Versorgungskasse erst dem Arbeitnehmer als Lohn zugeflossen sind und von diesem in die Versorgungskasse eingezahlt werden. Die Versorgungseinrichtung wäre dann mit einem Versicherungsunternehmen zu vergleichen, mit dem der Arbeitnehmer einen Rentenversicherungsvertrag abgeschlossen hat. Den Begriff des Rentenstammrechts hat das Reichsgericht in seiner Rechtsprechung zur Leibrente entwickelt. Die Leibrente wiederum ist ein besonderer schuldrechtlicher Vertragstyp im bürgerlichen Recht, der den anderen Vertragstypen gleichberechtigt gegenübersteht. Diese Stellung der Leibrente im bürgerlichen Recht scheint das Reichsgericht bewogen zu haben, das Rentenstammrecht dann zu verneinen, wenn das ganze im Zusammenhang mit einem anderen Vertrag, hier einem Dienstvertrag, vereinbart wurde.

-
- 1) Röncke, Frido, Zur einkommensteuerlichen Behandlung der Renten, in BB 1950, S. 587, Sp. 1, Z. 9 und 587 f. Barske, K., Einkommensteuerliche Behandlung von Renten bei Vermögensveräußerung, FR 1950, S. 307, Sp. 1 f.
 - 2) Brockhoff (Hedin), Zur Besteuerung von Renten und anderen wiederkehrenden Bezügen, in DStZ 1955, S. 242, Sp. 1.
 - 3) Lammert, Über die Behandlung der Zeit- und Leibrenten bei der Einkommensteuer und die technische Handhabung ihrer Verbuchung, in StA 1929, S. 16, Sp. 1.
 - 4) RGZ Rep. IV 277/18 v. 29. 11. 1918, in Bd. 94, S. 157 ff.
 - 5) RGZ Rep. IV 277/18 v. 29. 11. 1918, in Bd. 94, S. 157 f.

Bei den betrieblichen Pensionen kann man davon ausgehen, daß für sie ein Teil des Arbeitsentgelts abgezweigt wird. Dieser Teil bleibt entweder in der Unternehmung oder wird einer besonderen Versorgungseinrichtung zugeführt. Mit dem Verzicht auf die sofortige Verwendung dieser Beträge erwerben die Arbeitnehmer die Anwartschaft auf ein Rentenstammrecht. Den Rentenanspruch erwerben sie erst beim vertraglich vorgesehenen Eintritt des Versorgungsfalls. Aus der Anwartschaft entsteht der Rentenanspruch, das Rentenstammrecht. Die einzelnen Pensionsleistungen sind wiederum Ausfluß dieses Stammrechts. Es ist kein Grund vorhanden, die Vereinbarung wiederkehrender Zahlungen im Rahmen eines Kaufvertrages oder bei einer Schenkung anders zu behandeln als beim Dienstvertrag.

100 3. Das Verhältnis zwischen Rentenstammrecht und Rentenleistung

Die verschiedenen Darstellungen über die Rentenbesteuerung bezeichnen die einzelnen Rentenleistungen teils als Früchte, Nutzungen oder Erträge des Rentenstammrechts, teils beschränken sie (1) sich auf den Hinweis, daß die Rentenzahlungen auf Grund des Rentenstammrechts erfolgen.

-
- 1) So Blümich, Walter-Falk, Ludwig, Einkommensteuergesetz, 7. Aufl. Berlin-Frankfurt 1955, S. 567. Dümpe, Die steuerliche Behandlung von Renten beim Berechtigten und beim Verpflichteten, in Deutsche Wohnungswirtschaft 1953, S. 58, Sp. 2. Raabe, Günther, Rente oder Kaufpreisrate?, in StP 1953, S. 65, Sp. 2. Bohn, Steuerliche Abzugsfähigkeit von Renten, in StP 1951, S. 195, Sp. 1. Dahlheimer, Karl, Besteuerung von Renten und von Kapitalzahlungen zur Ablösung von Renten bei Vermögensveräußerungen, in DStZE 1951, S. 254, Sp. 1. Oswald, Franz, Sonstige Einkünfte (§§ 22, 23 EStG), in Neues Steuerrecht von A bis Z, Titel Einkommensteuer, Untertitel Sonstige Einkünfte, Darstellung 1, Bl. 1, S. 2 (Lieferung 124 v. 1. 9. 1951). Kubisch, Hans, Die einkommensteuerliche Behandlung der Renten bei Betriebsveräußerungen, in StW 1948, Sp. 595. Kapp, Die Besteuerung von Renten und von Kapitalzahlungen zur Ablösung von Renten, in DStZ 1940, S. 271, Sp. 1.

100 30. Die einzelnen Rentenleistungen als Früchte und Erträge des Rentenstammrechts

Nach der überwiegenden Meinung der zivilrechtlichen Literatur (1) sind Leibrentenzahlungen Früchte des Leibrentenrechts. Die Früchte eines Rechts werden in § 99 Abs. 2 BGB als "Erträge, welche das Recht seiner Bestimmung gemäß gewährt", bezeichnet. Wenn demnach in Rentendefinitionen (2) die Rentenleistungen als Erträge des Rentenrechts bezeichnet werden, so will man damit sicher nur sagen, daß sie zivilrechtlich zu den Rechtsfrüchten gehören.

Auch die Tatsache, daß das Rentenrecht durch die laufenden Rentenleistungen langsam aufgezehrt wird, da die Rentenleistungen immer einen Teil des Kapitals enthalten, während im Gegensatz hierzu bei Zinszahlungen die Forderung in ihrer Höhe unangetastet bleibt, hindert nicht die Annahme, daß die einzelne Rentenleistung eine Frucht des Leibrentenrechts ist (3). Wir können deshalb bei Leibrenten die einzelnen Rentenleistungen als Früchte des Rentenrechts bezeichnen (4). Da aber auch bei Zeitrenten ein Rentenrecht vorhanden ist, das Rentenzahlungen hervorbringt, und nichts darauf hindeutet, daß hier das Verhältnis zwischen Stammrecht und Rentenleistung anders sein soll, können wir auch hier die einzelnen Rentenleistungen als Früchte des Rentenstammrechts bezeichnen (5).

-
- 1) Hawlitzky, Werner, Die Leibrente im System des bürgerlichen Rechts, jur. Diss. Breslau o. J. (ung. 1930), S. 16.
 - 2) so Diederichs, Rolf, Renten im Einkommensteuerrecht, in DNotZ 1952, S. 343. Hammerschlag, Karl, Der steuerrechtliche Rentenbegriff, in B 1949, S. 440, Sp. 1. Geyler, Rentenleistung und Rentenempfang in einkommensteuerlicher Betrachtung, in Festgabe für Hermann Großmann zum 60. Geburtstag, Berlin-Wien 1932, S. 76.
 - 3) Sepp, Karl, Die Einheitlichkeit der Leibrente und ihre Wirkungen, jur. Diss. Erlangen 1903, S. 15 f.
 - 4) Theis, J., Die einkommensteuerliche Behandlung der Renten, in B 1956, Beilage 11 zu Heft 26, S. 1, Sp. 2. Brockhoff (Hedin), Zur Besteuerung von Renten und anderen wiederkehrenden Bezügen, in DStZ 1955, S. 242.
 - 5) Brockhoff (Hedin), Zur Besteuerung von Renten und anderen wiederkehrenden Bezügen, in DStZ 1955, S. 244, Sp. 1 i. V. mit S. 242 Abschn. II.

Die Bezeichnung der Rentenleistungen als Erträge des Rentenstammrechts, die auch zutrifft, soll, um Verwechslungen zu vermeiden, nicht mehr im Sinne von Rechtsfrüchten gebraucht werden, da man im Einkommensteuerrecht unter Ertrag des Rentenrechts etwas anderes versteht. Ertrag des Rentenrechts ist in der Einkommensteuer der Teil der Rentenzahlung, der nicht Kapitalrückzahlung ist (1).

100 31. Die einzelnen Rentenleistungen als Nutzungen des Rentenstammrechts

Die Tatsache, daß das Rentenrecht im Sinne des § 100 BGB genutzt werden kann (2), bedeutet, daß aus ihm neben den Rechtsfrüchten im Sinne des § 99 Abs. 2 BGB, die in den Begriff Nutzungen nach § 100 BGB eingeschlossen sind, auch sonstige Vorteile gezogen werden können. Zu den sonstigen Vorteilen gehört die Möglichkeit, ein Pfandrecht an dem Stammrecht bestellen zu können. Die Rentenleistung ist jedoch eine Frucht und kein sonstiger Vorteil des Rentenrechts.

Es ist deshalb besser, den engeren Begriff zu wählen und die Rentenzahlung nur als Frucht des Rechts zu bezeichnen. Den weitergehenden Ausdruck Nutzung, den Littmann (3) und Korn (4) wählen, sollte man vermeiden.

-
- 1) Der Ertrag des Rentenrechts setzt sich aus den Zinsen des Stammrechts, dem Vererbungsteil und den Zinsen des Vererbungsteils zusammen. Die Definition des Ertrages in § 22 Z. 1 a EStG 1958 weicht hiervon ab. Die Abweichung war notwendig, um eine einfache Handhabung der Steuergesetze durch die Verwaltung zu ermöglichen. Vgl. hierzu im einzelnen: Lantau, Karl-Heinz, Die Neuregelung der Besteuerung privater Leibrenten im Einkommensteuergesetz 1955, in BB 1955, S. 695 f. Grune, Günter, Die Besteuerung der Leibrenten nach dem Einkommensteuergesetz 1955, in StWa 1956, S. 64 ff.
 - 2) So Brockhoff (Hedin), Die Neuregelung der Besteuerung privater Leibrenten, in DStZ 1954, S. 400, Sp. 1. RGZ Rep. IV 75/12 v. 12.10.1912, in Bd. 80, S. 209. RGZ Rep. II 538/07 v. 8.5.1908, in Bd. 68, S. 343. RGZ Rep. IV 221/07 v. 12.12.1907, in Bd. 67, S. 210.
 - 3) Littmann, Eberhard, Steuerlich abzugsfähige und nicht abzugsfähige Rentenleistungen, in Inf. 1952, S. 307, Sp. 1.
 - 4) Korn, Rudolf, Rentenzahlungen und Einkommensteuer, in DNotZ 1953, S. 588.

101. Der regelmäßig wiederkehrende Bezug

101 0. Renten als wiederkehrende Bezüge auf Grund der gesetzlichen Einteilung in § 22 EStG 1958

In § 22 Z. 1 EStG 1953 und auch schon in § 40 EStG 1925 sind Zeit- und Leibrenten unter dem Oberbegriff der wiederkehrenden Bezüge aufgeführt, während § 22 Z. 1 EStG 1955 bei den wiederkehrenden Bezügen nur noch die Leibrenten und nicht mehr die Zeitrenten erwähnt. Nach der Begründung zum Entwurf eines "Gesetzes zur Neuordnung von Steuern" war die Aufführung von Zeitrenten nicht mehr notwendig, da die Rechtsprechung "die entgeltlich erworbenen Zeitrenten in der Regel als Kapitalrückzahlung behandelt mit der Folge, daß nur die in den einzelnen Bezügen enthaltenen Zinsen Einkünfte aus Kapitalvermögen sind" (1). Hierbei hat jedoch der Gesetzgeber übersehen, daß es auch Zeitrenten gibt - so die unentgeltlich erworbenen -, die nicht als Kapitalrückzahlung behandelt werden können. Es ist weiterhin nicht anzunehmen, daß der Gesetzgeber die "echten Zeitrenten" - hierunter versteht Lantau (2) wiederkehrende Leistungen, die wegen ihrer langen Laufzeit niemals als Kapitalrückzahlungen, sondern nur als Renten angesehen werden können - aus den wiederkehrenden Bezügen herausnehmen wollte. Dieser Schluß kann aus der Berufung auf die Rechtsprechung, die die Gesetzesänderung verursacht hat, in der Begründung des Gesetzentwurfs gezogen werden. Die Rechtsprechung hat den Umfang der Zeitrente zwar eingengt, ihr Bestehen aber nie vollkommen geleugnet (3). Die "echten Zeitrenten" können wir ebenso zu den wiederkehrenden Bezügen rechnen (4), auch wenn sie im Gesetz heute nicht mehr besonders aufgeführt sind.

-
- 1) Bundestagsdrucksache Nr. 481 (2. Wahlperiode 1953), S. 88, Sp. 2.
 - 2) Lantau, Karl-Heinz, Die Neuregelung der Besteuerung privater Leibrenten nach dem Einkommensteuergesetz 1955, in BB 1955, S. 697, Sp. 2.
 - 3) Schefold, Karl, Erläuterungen zur Rechtsprechung, Abschnitt Einkommensteuer, in StW 1944, Sp. 387. BFH VI 75/55 v. 12.4.1957, in BStBl 1957, Teil III, S. 275, Sp. 2. BFH IV 352/51 v. 24.1.1952, in BStBl 1952, Teil III, S. 48, Sp. 2. RFH VI A 420/31 v. 19.8.1931, in RStBl 1931, S. 910, Sp. 2.
 - 4) Brockhoff (Hedin), Zur Besteuerung von Renten und anderen wiederkehrenden Bezügen, in DStZ 1955, S. 244, Sp. 2. Ebenso, aber mit gewissen Bedenken: Lantau, Karl-Heinz, Die Neuregelung der Besteuerung privater Leibrenten nach dem Einkommensteuergesetz 1955, in BB 1955, S. 697, Sp. 2.

Außerdem werden die Unterarten der wiederkehrenden Bezüge in § 22 Z. 1 EStG 1955 nicht abschließend, sondern nur beispielhaft aufgeführt, so daß es dem Gesetz nicht widerspricht, wenn Rechtsprechung und Literatur weitere Unterarten herausarbeiten.

101 1. Die Bedeutung des Wortes "regelmäßig"

Wenn von regelmäßig wiederkehrenden Bezügen bei Renten gesprochen wird, kann man das Wort "regelmäßig" einerseits auf den tatsächlichen Zugang der Zahlung beziehen, andererseits auf den Zeitpunkt, an dem die einzelne Zahlung fällig ist. Wenn wir untersuchen wollen, ob die Rentenleistungen regelmäßig wiederkehren, müssen wir vom Fälligkeitszeitpunkt ausgehen. Nähme man den tatsächlichen Zugang als Maßstab, so hänge die Annahme einer Rente oftmals von Zufällen ab. Man müßte das Vorliegen einer Rente verneinen, wenn beispielsweise der Betrag zu spät abgeschickt würde oder länger als üblich unterwegs wäre.

101 2. Unregelmäßige Wiederkehr der Leistung bei wiederkehrenden Bezügen

Die wiederkehrenden Bezüge, die in ihrem Umfang weitergehen müssen als Renten, da zu ihnen noch Zuschüsse und sonstige Vorteile im Sinne des § 22 Z. 1b EStG 1958 gehören, werden nach Brockhoff (1) wie folgt festgelegt: "Als solche wird man Bezüge bezeichnen können, die, wenn auch nicht regelmäßig, so doch mindestens in gewissen Zeitabständen wiederkehren und sich bei wirtschaftlicher Betrachtung nicht als Kaufpreistraten darstellen. Man wird einen Bezug auch dann schon als wiederkehrend ansehen können, wenn mit seiner Wiederkehr mit einer an Sicherheit grenzenden Wahrscheinlichkeit zu rechnen ist. Es ist jedoch nicht erforderlich, daß die Bezüge auf einem Stammrecht beruhen und auf längere Zeit zugesichert sind. Auch brauchen sie nicht stets in derselben Höhe geleistet werden."

Oswald (2) sagt unter Berufung auf Littmann: "Wiederkehrende Bezüge sind

- 1) Brockhoff (Hedin), Zur Besteuerung von Renten und anderen wiederkehrenden Bezügen, in DStZ 1955, S. 244, Sp. 2.
- 2) Oswald, Franz, Sonstige Einkünfte (§§ 22, 23 EStG), in Neues Steuerrecht von A bis Z, Titel Einkommensteuer, Untertitel Sonstige Einkünfte, Darstellung 1, Bl. 1, S. 2 (Lieferung 124 vom 1. 9. 1951).

ganz allgemein solche, die dem Steuerpflichtigen in bestimmten Zeitabständen zufließen, wobei es wesentlich ist, daß ein einheitlicher Entschluß zugrunde liegt. Dagegen ist es belanglos, ob ein Rechtsgrund auf die Bezüge besteht oder nicht, ob sie entgeltlich oder unentgeltlich geleistet werden, ob sie in Geld oder anderen Gütern bestehen u.dgl. mehr."

In der Frage über die regelmäßige Wiederkehr des Bezugs, die in diesem Zusammenhang allein von Bedeutung ist, verlangt Brockhoff nur, daß die Bezüge wiederkehrend gezahlt werden. Die Zahlung an festen Zeitpunkten nach bestimmten Zeitabschnitten ist nicht erforderlich. Die Intervalle zwischen den einzelnen Zahlungsterminen können verschieden groß sein, dürfen jedoch nicht zu weit voneinander abweichen. Dies drückt Brockhoff durch die Formulierung "gewisse Zeitabstände" aus.

Oswald spricht einerseits von einer Wiederkehr der Bezüge "in bestimmten Zeitabständen", andererseits nur von einer "gewissen Regelmäßigkeit". Diese beiden Ausdrücke widersprechen sich, da der eine feste Zwischenräume zwischen den einzelnen Bezügen fordert, der andere aber auch schwankende Intervalle zuläßt. Aus dieser Begriffsbestimmung ist deshalb nichts zu entnehmen.

Der RFH hat zur Frage der regelmäßigen Wiederkehr des Bezugs bei wiederkehrenden Bezügen kaum Stellung genommen. Außer den Renten reiht er noch Bürgschaftsprovisionen an Nichtgewerbetreibende unter die wiederkehrenden Bezüge ein (1). Da es sich um "jährliche Bürgschaftsprovisionen" handelte, entstand der Anspruch am Ende des Jahres, so daß in diesen Fällen regelmäßig wiederkehrende Bezüge gegeben waren. Zu den Zuschüssen, die als wiederkehrende Bezüge gewährt werden, rechnen in erster Linie Zuwendungen an Verwandte. Da die meisten dieser Zuwendungen beim Empfänger steuerfrei sind, beschäftigten sie die Rechtsprechung nur, wenn der Geber im Ausland wohnte. In einem Urteil (2) stellt es der RFH zwar auf die Regelmäßigkeit ab, die in diesen Fällen gegeben war, ohne jedoch zu entscheiden, ob sie unbedingte Voraussetzung für die Annahme wiederkehrender Bezüge ist. Bei den drei anderen Entscheidungen (3), bei denen überall Einkünfte aus wiederkehrenden Bezügen

-
- 1) RFH IV 119/42 v. 11.2.1943, in StW 1943, Nr.105. RFH IV 5/43 v.9.3. 1944, in RStBl 1944, S.587 f.
 - 2) RFH VI A 108/30 v. 29.1.1930, in StW 1930, Nr.520.
 - 3) RFH IV 200/40 v. 6.2.1941, in Amtl.Slg., Bd.50, S.46 ff. RFH VI A 335/27 v. 7.7.1927, in StW 1927, Nr.364. RFH VIe B 38/24 v. 30.4.

angenommen wurden, geht jedoch aus dem Sachverhalt hervor, daß diese Bezüge, auf die kein Rechtsanspruch bestand, nicht regelmäßig gezahlt wurden. Es würde auch nicht einzusehen sein, daß Zuschüsse aus dem Ausland, die regelmäßig dem Empfänger zufließen, bei diesem besteuert würden, während andere Zuschüsse, die denselben Zweck verfolgen und nicht in regelmäßigen Zeitabständen gezahlt werden, von der Einkommensteuer nicht erfaßt würden.

Wir können somit sagen, daß für die Annahme von wiederkehrenden Bezügen eine regelmäßige Wiederkehr des Bezugs an bestimmten Zeitpunkten nicht erforderlich ist, sondern daß die Abstände zwischen den einzelnen Leistungen schwanken können.

101 3. Regelmäßige Wiederkehr der Leistung bei Renten

Enno Becker (1), ebenso, ihm folgend, Hammerschlag (2) und Feinen (3) sind der Auffassung, daß bei Renten die regelmäßige Wiederkehr der einzelnen Leistung nicht erforderlich sei. Enno Becker (1) räumt zwar ein, daß eine regelmäßige Wiederkehr der Leistung wohl in den meisten Fällen vorliege, schließt aber die Möglichkeit nicht aus, "daß vielleicht auch die einzelne Leistung von Bedingungen (Vorhandensein der Bedürftigkeit, Erreichung eines bestimmten Zweckes) abhängig gemacht wird".

Überwiegend wird jedoch in der Literatur (4) die Meinung vertreten, daß bei

1924, Nr. 167. a. A. Peters, J. F. H. - Herrmann, Carl, Kommentar zur Einkommensteuer und Körperschaftsteuer, 7. Aufl. Köln 1955, S. E 1144.

- 1) Becker, Enno, Das Einkommensteuergesetz, Stuttgart 1928, S. 453.
- 2) Hammerschlag, Karl, Der steuerrechtliche Rentenbegriff, in B 1949, S. 440, Sp. 1.
- 3) Feinen, Hans, Schuldzinsen, Renten und dauernde Lasten in einkommensteuerrechtlicher Betrachtung, in StWb 1949, S. 147, Sp. 3.
- 4) Theis, J., Die einkommensteuerliche Behandlung der Renten, in B 1956, Beilage 11 zu Heft 26, S. 2, Sp. 1. Weber, Die Regelung der Rentenbesteuerung auf Grund des Steuerneuordnungsgesetzes, in Neues Steuerrecht von A bis Z, Titel Einkommensteuer, Untertitel Sonstige Einkünfte, Darstellung 1, Bl. 1 (Lieferung 23/1955 v. 15. 12. 1955). Korn, Rudolf, Rentenzahlungen und Einkommensteuer, in DNotZ 1953, S. 588. Littmann, Eberhard, Steuerlich abzugsfähige und nicht abzugsfähige Rentenleistungen, in Inf. 1952, S. 307, Sp. 1. Bohn, Steuerliche Abzugsfähigkeit von Renten,

Renten die regelmäßige Wiederkehr der einzelnen Rentenleistungen unerlässlich sei.

Bedingungen dieser Art können in der Person des Empfängers oder des Gebers liegen. Man findet sie oft bei Unterhaltszahlungen aus Unterstützungskassen. Die Höhe dieser Unterhaltszahlungen ist in vielen Fällen von der Bedürftigkeit des Empfängers abhängig. Ob der Empfänger bedürftig ist, wird meist nach dem Einkommen bestimmt, über das er verfügt. Auf der anderen Seite macht der Geber vielfach zur Voraussetzung für die Zahlungspflicht, daß er über bestimmte Geldmengen verfügt. Littmann (1) rechnet deshalb Zahlungen, bei denen der Zufluß vom Erreichen bestimmter Voraussetzungen abhängt, nicht zu den Renten im Sinne des § 22 Z. 1a EStG 1958, sondern zu den Zuschüssen nach § 22 Z. 1b EStG 1958.

102. Die Eigenart des Rentenrisikos

102 0. Allgemeine Wagnisse

Zu den Rentenwagnissen rechnet man teilweise auch das allgemeine Währungsrisiko und die Möglichkeit, daß sich die finanzielle Lage des Rentenschuldners verschlechtert (2). Diese beiden Risiken sind jedoch keine typischen Rentenwagnisse. Sie können bei allen Verträgen von längerer Dauer

in StP 1951, S. 195, Sp. 1. Dahlheimer, Karl, Besteuerung von Renten und Kapitalzahlungen zur Ablösung von Renten bei Vermögensveräußerungen, in DStZE 1951, S. 254, Sp. 1. Oswald, Franz, Sonstige Einkünfte (§§ 22, 23 EStG), in Neues Steuerrecht von A bis Z, Titel Einkommensteuer, Untertitel Sonstige Einkünfte, Darstellung 1, Bl. 1, S. 2 (Lieferung 124 v. 1. 9. 1951). Röncke, Frido, Zur einkommensteuerlichen Behandlung der Renten, in BB 1950, S. 586, Sp. 2. Kubisch, Hans, Die einkommensteuerliche Behandlung der Renten bei Betriebsveräußerungen, in StW 1948, Sp. 595. Kapp, Die Besteuerung von Renten und von Kapitalzahlungen zur Ablösung von Renten, in DStZ 1940, S. 271, Sp. 1. Geyler, Rentenleistung und Rentenempfang in einkommensteuerlicher Betrachtung, in Festgabe für Hermann Großmann zum 60. Geburtstag, Berlin-Wien 1932, S. 76.

- 1) Littmann, Eberhard, Das Einkommensteuerrecht, 4. Aufl. Stuttgart 1954, S. 684.
- 2) Becker, Enno, Zur Rechtsprechung, in StW 1930, Sp. 675.

(Schuldverschreibungen, Hypothekendarlehen, sonstigen langfristigen Darlehen) auftreten, soweit in ihnen Geldleistungen ausbedungen werden.

102 1. Ein typisches Rentenwagnis fehlt

102 10. Die Rechtsprechung des Reichsfinanzhofs

Bei einem Vertrag über wiederkehrende Leistungen ist es oft schwer festzustellen, ob durch diesen Vertrag ein Rentenstammrecht begründet worden ist. Für das Vorhandensein eines Rentenstammrechts stellt der RFH deshalb eine Vermutung auf: "Immerhin wird man sagen können, daß da, wo die Dauer der Bezüge unbestimmt oder das Vertragsverhältnis aleatorischer Natur ist, regelmäßig der Rentencharakter überwiegt." (1). Die unbestimmte Dauer der Rentenbezüge braucht nicht als besonderes Merkmal hervorgehoben werden, da die Ungewißheit über die Zahl der einzelnen Rentenleistungen auch als aleatorisches Moment, für das wir den Ausdruck Wagnis verwenden, anzusehen ist (2). Den Wagnischarakter hat der RFH (3) in seiner ganzen Rechtsprechung, bei der es um die Abgrenzung der Renten gegenüber den Kaufpreistraten ging, denen dieses Risiko nicht anhaftet, als Voraussetzung für die Annahme einer Rente betrachtet.

102 11. Das "Rentenwagnis" und die verschiedenen Rentenarten

102 110. Das typische Wagnis bei Leibrenten

"Ein Wagnis liegt dann vor, wenn die Parteien ungewisse, unvorhersehbare und von ihrer Willensbestimmung unabhängige Ereignisse mit in Kauf nehmen." (4). Bei Renten, deren Laufzeit an die Lebens-

- 1) RFH VI A 827/27 v. 7.5.1930, in StW 1930, Nr.975 (Sp.1421).
- 2) Bühler, O., Der Rechtsgrund im deutschen und internationalen Steuerrecht, in StW 1948, Sp.571.
- 3) RFH VI A 827/27 v. 7.5.1930, in StW 1930, Nr.975 (Sp.1421). RFH VI A 650/30 v. 15.5.1930, in StW 1930, Nr.978 (Sp.1424). RFH VI A 1165/28 v. 15.5.1930, in StW 1930, Nr.1075 (Sp.1637). RFH VI A 1323/30 v. 10.2.1932, in StW 1932, Nr.927 (Sp.1813). RFH VI A 1866-69/31 v. 19.5.1932, in StW 1933, Nr.204 (Sp.390, Z.6a). RFH VI A 907/32 v. 23.5.1933, in StW 1933, Nr.594 (Sp.1363, Z.2). RFH VI A 493/34 v. 22.1.1936, in StW 1936, Nr.164 (Sp.421). RFH VI A 903/34 v. 19.2.1936, in StW 1936, Nr.203 (Sp.526). RFH IV 157/43 v.27.1.1944, in StW 1944, Nr.105 (Sp.193).
- 4) RFH VI A 1284/33 v. 12.12.1934, in StW 1935, Nr.90 (Sp.210).

dauer einer Person gebunden ist, liegt ein Wagnis vor, da die Anzahl der einzelnen Rentenleistungen von vornherein nicht bestimmbar ist.

Manche Vereinbarungen über Leibrenten enthalten den Zusatz, daß sie eine gewisse Mindestzeit (verlängerte Leibrenten) entrichtet werden müssen oder nur eine gewisse Höchstzeit zu bezahlen sind. Bei ihnen ist das Risiko zwar eingeschränkt, aber dennoch vorhanden.

102 111. Kein typisches Wagnis bei Zeitrenten

Bei Zeitrenten ist die Anzahl der einzelnen Rentenzahlungen durch die kalendermäßige Festlegung des Wegfalls der Rente von vornherein genau bestimmt, so daß man, anders wie bei Leibrenten, über die Rentendauer kein Wagnis eingeht (1).

Besteht die periodische Rentenleistung aus Sachen, so liegt darin, ebenso wie bei Geldrenten mit Wertsicherungsklausel, kein besonderes Rentenwagnis. Hier wird nur das allgemeine Risiko der Geldwertänderung durch das Risiko ersetzt, daß sich der Preis der Sache, die zu leisten ist oder nach deren Wert sich die Zahlung richtet, gegenüber dem bisherigen Preisgefüge verschlechtert oder verbessert. Die Rechtsprechung²⁾ und, ihr folgend, Blümich-Falk⁽³⁾ nehmen bei Versicherungsleistungen aleatorischen Charakter an. Versicherungsverträge können aber das Risiko der unbestimmten Dauer nur dann enthalten, wenn das Erlöschen der Rente mit dem Tod einer Person verbunden ist. Rentenversicherungsverträge auf eine kalendermäßig bestimmte Zeitspanne enthalten jedoch kein besonderes Wagnis, das sie von Zeitrenten, die nicht von Versicherungen gezahlt werden, unterscheiden könnte.

102 12. Ergebnis

Ein besonderes Rentenwagnis oder aleatorisches Moment liegt zwar bei Leibrenten vor, nicht aber bei Zeitrenten. Es ist deshalb kein typisches Merkmal der Rente.

-
- 1) Brockhoff (Hedin), Zur Besteuerung von Renten und anderen wiederkehrenden Bezügen, in DStZ 1955, S. 241. Lachmund, Die bilanzmäßige und steuerliche Behandlung von Betriebsveräußerungen auf Rentenbasis, in StSA 1956, S. 35, Sp. 1.
 - 2) RFH VI A 650/30 v. 15.5.1930, in StW 1930, Nr. 978 (Sp. 1424). RFH VI A 1165/28 v. 15.5.1930, in StW 1930, Nr. 1075 (Sp. 1637).
 - 3) Blümich, Walter - Falk, Ludwig, Einkommensteuergesetz, 7. Aufl. Berlin-Frankfurt 1955, S. 960.

103. Die Art der Rentenleistung

103 0. Vertretbare Sachen als Rentenleistung

Trennen wir die Art der Rentenleistung und den Wertmaßstab für die Höhe jeder einzelnen Rentenleistung voneinander, so ergeben sich vier verschiedene Kombinationsformen:

Art der Leistung		Wertmaßstab für die Leistung
1.	Geld	Geld
2.	Geld	Sache, Dienstleistung oder Wechselkurs
3.	Sache	Sache
4.	Sache	Geld

zu 1. Bei den Geldrenten unterscheiden wir noch:

- a) Geldrenten in Deutscher Mark,
- b) Fremdwährungsrenten.

Jede einzelne Rentenleistung erfolgt in Geld. Die Höhe der Rentenzahlung ist durch eine bestimmte Summe Geldes festgelegt (1 000, -- DM oder 1 000, - \$).

zu 2. Geldrenten mit Wertsicherungsklausel: (1)

Jede einzelne Rentenleistung erfolgt in Geld. Die Höhe der periodischen Rentenleistung richtet sich nach dem Preis einer bestimmten Sache, der Vergütung für eine bestimmte Leistung oder dem Wechselkurs einer bestimmten Währung am Tage der Fälligkeit (Geldrente im Werte von 100 Ztr. Weizen, 100, -- \$ oder in Höhe des 100-fachen Stundenlohnes eines Hauers im Kohlenbergbau).

zu 3. Reine Sachrente: (2)

Jede einzelne Rentenleistung erfolgt in einer Sache mit Ausnahme von Geld. Die Höhe der Leistung ist durch eine bestimmte Menge von dieser Sache festgelegt (100 Ztr. Roggen). In diese Gruppe gehören auch Sachrenten, bei denen die Menge der zu leistenden Sachen wiederum durch den Wert einer ande-

- 1) Beispiele siehe in RFH VI A 1483/28 v. 7.5.1930, in StW 1930, Nr.979.
- 2) Beispiele siehe in RFH VI A 1483/28 v. 7.5.1930, in StW 1930, Nr.979.

ren Sache bestimmt wird. In unserer Terminologie müßten wir diese Renten als Sachrenten mit Sachwertsicherungsklausel bezeichnen.

zu 4. Sachrenten mit Geldwertsicherungsklausel:

Jede einzelne Rentenleistung besteht aus einer Sache mit Ausnahme von Geld. Die Höhe der Leistung, das heißt die Menge der zu leistenden Sache, ist durch eine feste Geldsumme bestimmt.

Reine Geldrenten sind die allgemein übliche Form, während Geldrenten mit Wertsicherungsklauseln besonders in Zeiten vorkommen, in denen der Geldwert schwankt oder man mit zukünftigen Änderungen rechnet. Bei reinen Sachrenten ist dem Empfänger besonders am Zufluß der Sache gelegen oder der Geber wälzt die Verkaufsarbeit und das Verkaufsrisiko auf den Empfänger ab. Sachrenten mit Geldwertsicherungsklausel seien nur der Vollständigkeit halber erwähnt. Sie werden in der Praxis wohl kaum vorkommen. Denkbar wären sie bei solchen Gütern, deren Preise stark schwanken.

Sachrenten können nur aus vertretbaren Sachen bestehen, da eine nicht vertretbare Sache nur einmal geleistet werden kann. Wertsicherungsklauseln können sich auch an nicht vertretbare Sachen anlehnen. Die Rentenleistung kann beispielsweise 3% des Wertes eines bestimmten Hauses betragen. Die Bindung von Geldrenten mit Wertsicherungsklausel an nicht vertretbare Sachen ist aber aus praktischen Gründen nicht zu befürworten, da sie an jedem Termin zu Streitigkeiten über die Bewertung führen würde.

103 1. Wechsel in der Art der Rentenleistung

Es entspricht nicht dem Wesen der Rente, wenn die Rentenleistungen während der Laufzeit der Rente in ihrer Art wechseln. Die periodisch fällige Rentenleistung kann nicht einmal aus Geld und beim nächsten Mal aus einer anderen vertretbaren Sache bestehen. Neben einem willkürlichen Wechsel von Termin zu Termin ist es auch nicht möglich, eine Rente nach längerer Laufzeit auf eine andere Leistungsart umzustellen. In diesem Zeitpunkt erlischt in beiderseitigem Einverständnis die alte Rente, während gleichzeitig eine neue Rente mit einer anderen Leistungsart begründet wird.

Diese Auffassung findet ihre Begründung in der Natur des Rentenstammrechts. Es dürfte nicht möglich sein, daß ein Recht einmal Früchte dieser Art und dann wieder Früchte jener Art hervorbringt. Wiederkehrende Leistungen, bei denen der Berechtigte oder der Verpflichtete die Art der Leistung auswählen können, sind deshalb zu den rentenähnlichen Bezügen zu rechnen.

Der Bundes- und der Reichsfinanzhof haben zu dieser Sache nicht ausdrücklich Stellung genommen. In zwei Urteilen (1), in denen aber andere Dinge streitig waren, sagte das höchste Steuergericht, daß "Renten im Sinne des Einkommensteuergesetzes nur dann angenommen werden können, wenn ... gleichförmige Leistungen ... zugesichert werden".

104. Höhe der Rentenleistung

104 0. Gleiche oder verschiedene Höhe

Renten werden solange in gleicher Höhe geleistet, als der Wertmaßstab für jede einzelne Rentenleistung gleich bleibt. Diese Forderung ist dann erfüllt, wenn

1. bei reinen Geldrenten die Höhe des Geldbetrags,
2. bei Geldrenten mit Wertsicherungsklausel die Sache und die Menge der Sache (100 Ztr. Weizen), die Art der Währung und der in dieser Währung ausgedrückte Betrag (100.- §) oder die Art der Leistung in der festgelegten Zeit (100-facher Stundenlohn eines Hauers im Kohlenbergbau),
3. bei reinen Sachrenten die Art und die Menge der zu liefernden Sache,
4. bei Sachrenten mit Geldwertsicherungsklausel die Höhe des Geldbetrages, von dem die Menge der zu liefernden Sache abhängt, sich nicht verändern.

Die Frage, ob zur Annahme einer Rente Leistungen in gleicher Höhe erforderlich sind, wurde bisher nur wenig erörtert. Brockhoff (2), der jedoch prozentuale Beteiligungen am Umsatz und Gewinn als Rente ansieht, fordert, daß Renten stets in derselben Höhe gezahlt werden müssen. Auch Littmann (3) und Korn (4) teilen diese Ansicht, ohne sie näher zu begründen.

Der RFH weist in einem Urteil (5) aus dem Jahre 1928 nur einmal auf diesen

-
- 1) RFH VI A 1124/30 v. 28.7.1930, in StW 1930, Nr.1188 (Sp.1792).
RFH VI A 929/30 v. 20.5.1931, in StW 1931, Nr.789 (Sp.1330).
 - 2) Brockhoff (Hedin), Zur Besteuerung von Renten und anderen wiederkehrenden Bezügen, in DStZ 1955, S.242, Abschn.II, 244, Sp.1.
 - 3) Littmann, Eberhard, Steuerlich abzugsfähige und nicht abzugsfähige Rentenleistungen, in Inf.1952, S.307, Sp.1.
 - 4) Korn, Rudolf, Rentenzahlungen und Einkommensteuer, in DNotZ 1953, S.588.
 - 5) RFH VI A 192/27 v. 18.1.1928, in StW 1928, Nr.65 (Sp.117).

Fragenkreis hin. Er entscheidet sich aber nicht ausdrücklich für eine bestimmte Auffassung. Aus der späteren Rechtsprechung ist aber herauszulesen, daß auch er bei Renten immer gleichbleibende Leistungen verlangt. Mit Ausnahme der Umsatz- und Gewinnbeteiligungen und der im nächsten Abschnitt zu behandelnden Sammelrenten, wendet er den Begriff Rente nur an, wenn die Leistungen für die gesamte Laufzeit die gleiche Höhe (1) behalten. In einem weiteren Fall (2), in dem eine im Ausland lebende Mutter ihrer Tochter regelmäßig verschieden hohe Geldbeträge überweist, spricht er nur von Zuschüssen und erwähnt das Wort Rente überhaupt nicht.

Becker (3) und ihm folgend, Hammerschlag (4) treten dafür ein, daß die einzelnen Rentenleistungen in ihrer Höhe schwanken können. Hammerschlag (4) stützt sich außer auf Becker noch auf eine Entscheidung des Reichsfinanzhofs (5), die aber eine Sammelrente behandelt. Becker (3) ist der Ansicht, daß die Höhe der einzelnen Leistungen sich nach bestimmten Voraussetzungen richten kann, zu denen das Vorhandensein von Bedürftigkeit und die Erreichung eines bestimmten Zweckes gehören. Wie oben bereits dargestellt wurde (6), kann die einzelne Rentenleistung nicht von dem Vorliegen besonderer Bedingungen abhängig gemacht werden. Wir haben es in diesen Fällen mit Zuschüssen (7), aber nicht mit Renten zu tun.

Die Forderung nach gleichbleibender Höhe der einzelnen Rentenleistungen kann

-
- 1) BFH IV A 289/52 v. 9.7.1953, in BStBl 1953, Teil III, S.236.
BFH IV A 391/52 v. 3.6.1953, in BStBl 1953, Teil III, S.265 ff.
BFH IV 41/49 v. 5.2.1953, in BStBl 1953, Teil III, S.105 f.
RFH VI 28/43 v. 29.3.1944, in StW 1944, Nr.150.
RFH VI 456/39 v. 26.7.1939, in StW 1939, Nr.472.
RFH VI A 903/34 v. 19.2.1936, in StW 1936, Nr.203.
RFH VI A 35/29 v. 15.5.1930, in StW 1930, Nr.1019.
 - 2) RFH IV 200/40 v. 6.2.1941, in StW 1941, Nr.184.
 - 3) Becker, Enno, Die Grundlagen der Einkommensteuer, München und Berlin 1940, S.347. Derselbe, Das Einkommensteuergesetz, Stuttgart 1928, Anm.22 zu § 15 EStG (S.453).
 - 4) Hammerschlag, Karl, Der steuerrechtliche Rentenbegriff, in B 1949, S.440,
 - 5) RFH VI A 192/27 v. 18.1.1928, in StW 1928, Nr.65. Sp.1.
 - 6) Vgl. Abschnitt 101 3.
 - 7) Littmann, Eberhard, Das Einkommensteuerrecht, 4. Aufl. Stuttgart 1954, S.684. Hermann, Carl - Heuer, Gerhard, Kommentar zur Einkommensteuer und Körperschaftsteuer, 7. Aufl. Köln 1955, Anm.10 zu § 22 EStG.

im Rahmen einer Neuordnung des Geldwesens für Geldrenten und Sachrenten mit Geldwertsicherungsklausel nicht mehr aufrechterhalten werden. Umstellungen der Renten im Rahmen einer Währungsreform auf andere Beträge stehen der Annahme einer Rente nicht entgegen.

104 1. Sammelrenten

Bei manchen wiederkehrenden Leistungen verringert oder erhöht sich die periodisch wiederkehrende Leistung in festen Zeitabständen um bestimmte Beträge (1). Andererseits werden Leibrenten bei Eheleuten oft so festgelegt, daß die Leistungen geringer werden, wenn die Ehefrau ihren Ehemann überleben sollte (2).

Der dritte Fall einer schwankenden Rente ist gegeben, wenn die Rentenleistungen nach einer bestimmten Anzahl von Jahren plötzlich erniedrigt oder erhöht werden (3).

Nach der bisherigen Darstellung müßten wir bei diesen wiederkehrenden Bezügen die Renteneigenschaft verneinen, da sich die Höhe der einzelnen Leistungen während der Laufzeit der Rente ändert. Es liegen in diesen Fällen aber trotzdem Renten, nämlich Sammelrenten vor. Jede dieser Sammelrenten setzt sich aus zwei oder mehreren Einzelrenten zusammen (4). Die Aufteilung der Sammelrenten ist im Abschnitt Bewertung näher erläutert.

11. Der Rentenbegriff

110. Der Rentenbegriff, zusammengestellt aus den einzelnen Rentenmerkmalen

Renten sind Früchte eines einheitlichen, selbständigen Rechts (Stammrecht), die als regelmäßig wiederkehrende Bezüge vertretbarer Sachen in der gleichen Form und in gleichbleibender Höhe geleistet werden.

-
- 1) Beispiel siehe RFH VI A 192/27 v. 18.1.1928, in StW 1928, Nr. 65.
 - 2) Beispiel siehe RFH VI 149/42 v. 10.2.1943, in StW 1943, Nr. 104.
 - 3) Beispiel siehe RFH VI A 35/29 v. 15.5.1930, in StW 1930, Nr. 1019.
 - 4) Herrmann, Carl - Heuer, Gerhard, Kommentar zur Einkommensteuer und Körperschaftsteuer, 7. Aufl. Köln 1955, Anm. 8 zu § 22 EStG.

111. Vergleiche mit anderen Rentenbegriffen

111 0. Der Leibrentenbegriff des Reichsgerichts

Nach der Rechtsprechung des Reichsgerichts (1) ist eine Leibrente "ein einheitliches nutzbares Recht, das dem Berechtigten für die Lebenszeit eines Menschen eingeräumt ist, und dessen Erträge aus fortlaufend wiederkehrenden gleichmäßigen Leistungen in Geld oder vertretbaren Sachen bestehen".

Wenn wir den Relativsatz streichen, der die Laufzeit der Rente von der Lebensdauer eines Menschen abhängig macht, und an Stelle von "Leibrente" das Wort "Rente" verwenden, stimmt die Definition des Reichsgerichts mit unserer überein, die für die Einkommensteuer gültig sein soll.

Die einzelnen von uns geforderten Merkmale sind alle in diesem Begriff enthalten.

Das Rentenstammrecht finden wir als "einheitliches nutzbares Recht".

In den Erläuterungen zu seinem Leibrentenbegriff stellt das Reichsgericht (2) fest, daß "an dem Begriffserfordernis, daß inhaltlich gleichmäßige und sich in gleichmäßigen Zeitabständen wiederholende Leistungen versprochen sein müssen", festzuhalten ist. Dieses Begriffserfordernis entspricht unseren beiden Merkmalen "regelmäßige Wiederkehr" und "gleichbleibende Form" bei den einzelnen Rentenleistungen. In der Definition faß das Reichsgericht dieses Merkmal in den Worten "fortlaufend wiederkehrende gleichmäßige Leistungen" zusammen.

Der Ausdruck "gleichmäßige Leistungen" umfaßt außerdem noch unsere Forderung nach "gleichbleibender Höhe" der einzelnen Rentenleistungen (3). Während wir die einzelnen Rentenleistungen als "Früchte des Rentenstammrechts" bezeichnen, werden sie vom Reichsgericht "Erträge" genannt. Beide Ausdrücke bedeuten das gleiche, da in § 99 Abs. 2 BGB Rechtsfrüchte als Erträge des Rechts definiert werden.

Nach der Definition des Reichsgerichts muß die einzelne Rentenleistung aus

1) RGZ Rep. IV 221/07 v. 12.12.1907, in Bd. 67, S. 212.

RGZ VII 94/32 v. 23.9.1932, in Bd. 137, S. 261.

RGZ IV 277/35 v. 19.3.1936, in Bd. 150, S. 390 f.

2) RGZ Rep. IV 221/07 v. 12.12.1907, in Bd. 67, S. 212.

3) RGZ VII 94/32 v. 23.9.1932, in Bd. 137, S. 259 ff.

"Geld oder vertretbaren Sachen" bestehen. Da aber auch Geld zu den vertretbaren Sachen gehört (1), dürfte es genügen, nur noch von "vertretbaren Sachen" zu sprechen.

111 1. Rentenbegriffe der Literatur, die sich an den Leibrentenbegriff des Reichsgerichts anlehnen

Den aus der Leibrentendefinition des Reichsgerichts (2) hergeleiteten Rentenbegriff finden wir auch bei Theis (3). Der Ausdruck, daß die Renten "gleichmäßig und fest begrenzt" sein müssen, ist wohl dahingehend zu deuten, daß die einzelnen Rentenleistungen, ebenso wie wir es verlangt haben, immer in der gleichen Höhe und in der gleichen Form zu erfolgen haben.

Die Forderung nach gleicher Form bei den einzelnen Rentenleistungen fehlt sonst in allen anderen Rentenbegriffen der Literatur.

Sehen wir hiervon einmal ab, so stimmen die Rentenbegriffe Korn's (4) und Littmann's (5), wenn wir bei Littmann die Begrenzung der Rente auf die Lebensdauer einer Person außer acht lassen, mit unserem Rentenbegriff überein. Korn verwendet nur für den Ausdruck "Früchte" den weitergehenden Begriff "Nutzungen", während Littmann an dieser Stelle von Erträgen spricht, wobei das Wort im zivilrechtlichen Sinne (§ 99 Abs. 2 BGB) und nicht im Sinne der Versicherungsmathematik oder des § 22 Ziff. 1a EStG 1958 zu deuten ist.

Brockhoff (6) stimmt insoweit nicht mit uns überein, als er, neben dem feh-

-
- 1) Soergel, Hs. Th., Bürgerliches Gesetzbuch, 8. Aufl. Stuttgart-Köln 1952, Anm. 2 zu § 91 BGB (S. 203).
 - 2) RGZ Rep. IV 221/07 v. 12.12.1907, in Bd. 67, S. 212.
RGZ VII 94/32 v. 23.9.1932, in Bd. 137, S. 261.
RGZ IV 277/35 v. 19.3.1936, in Bd. 150, S. 390 f.
 - 3) Theis, J., Die einkommensteuerliche Behandlung der Renten, in B 1956, Beilage 11 zu Heft 26/1956, S. 1 f.
 - 4) Korn, Rudolf, Rentenzahlungen und Einkommensteuer, in DNotZ 1953, S. 588.
 - 5) Littmann, Eberhard, Das Einkommensteuerrecht, 4. Aufl. Stuttgart 1954, S. 458.
 - 6) Brockhoff (Hedin), Zur Besteuerung von Renten und anderen wiederkehrenden Bezügen, in DStZ 1955, S. 242 Abschn. II i. V. mit S. 244, Sp. 1 f.

lenden Hinweis auf die Notwendigkeit gleichartiger Leistungen, noch Umsatz- und Gewinnbeteiligungen zu den Renten rechnet, wenn ihre Höhe nach einem gleichbleibenden Hundertsatz des Umsatzes oder des Gewinns bemessen wird.

111 2. Rentenbegriffe, die sich an § 1199 BGB anlehnen (Begriff der Rentenschuld)

Nach Kubisch (1) sind Renten "in bestimmten Zeiträumen wiederkehrende Bezüge in Geld oder Geldeswert, die auf Grund einer einheitlichen Verpflichtung (Rentenstammrecht) für gewisse Zeit ohne Einzelgegenleistung zu entrichten sind (§ 1199 BGB)". Raabe (2), Bohn (3), Dahlheimer (4), Feinen (5) gehen von einer Definition aus, die der von Kubisch fast gleicht. Die Forderung nach gleichbleibender Höhe und jeweils gleicher Form bei den einzelnen Rentenleistungen wird von ihnen nicht ausdrücklich erhoben. Die einzelnen Leistungen sollen in "Geld oder Geldeswert" bewirkt werden, während wir "vertretbare Sachen" fordern.

Mit dieser von einem Teil der Literatur vertretenen Begriffsbestimmung stimmt auch die Definition des Finanzgerichts München (6) überein. Die Formulierung des Finanzgerichts, daß die Rentenverpflichtung "eindeutig und unwiderföhrlich für eine bestimmte Zeit festgelegt" sein muß, dürfte dahin auszulegen sein, daß die Rente entweder an einem kalendermäßig bestimmten Termin oder mit dem Tode eines Menschen endet.

112. Ergebnis

Das Steuerrecht hat demnach aus dem Leibrentenbegriff des bürgerlichen Rechts diejenigen Merkmale weggelassen, die sich allein darauf beziehen,

- 1) Kubisch, Hans, Die einkommensteuerliche Behandlung der Renten bei Betriebsveräußerungen, in StW 1948, Sp.595.
- 2) Raabe, Günther, Rente oder Kaufpreiskate?, in StP 1953, S. 65, Sp.2.
- 3) Bohn, Steuerliche Abzugsfähigkeit von Renten, in StP 1951, S.195, Sp.1.
- 4) Dahlheimer, Karl, Besteuerung von Renten und von Kapitalzahlungen zur Ablösung von Renten bei Vermögensveräußerungen, in DStZE 1951, S.254, Sp.1.
- 5) Feinen, Hans, Schuldzinsen, Renten und dauernde Lasten in einkommensteuerrechtlicher Betrachtung, in StWb 1949, S.147, Sp.3.
- 6) FG München II 96/51 v. 18.12.1951, in DStZE 1952, S.94.

daß die Laufzeit einer Leibrente von der Lebensdauer eines Menschen abhängt, und so in Anlehnung an das bürgerliche Recht einen besonderen Rentenbegriff geschaffen, der die Leibrente des BGB und die im BGB nicht besonders geregelte Zeitrente umfaßt.

Die Anlehnung des steuerlichen Rentenbegriffs an das bürgerliche Recht war auch von der Literatur oftmals verlangt worden (1). Dabei übernahm man aber zum Teil nicht den zu dem § 759 BGB vom Reichsgericht entwickelten Leibrentenbegriff, sondern erweiterte den in § 1199 BGB niedergelegten Begriff der Rentenschuld (2), indem man ihn von der Bindung an das Grundstück löste und dafür den Zusammenhang mit einem Rentenstammrecht einfügte sowie die Leistungsart erweiterte, die bei der Rentenschuld nur Geld sein darf, was meist durch den Zusatz "oder Geldeswert" erfolgt. Das Rentenstammrecht ist aber das wichtigste Merkmal der Rente im Steuerrecht. Seinen Inhalt hat das Reichsgericht in seiner Rechtsprechung zur Leibrente festgelegt. Es erschien daher begründet, falls eine Anlehnung an das bürgerliche Recht nötig schien, die Leibrente und nicht die Rentenschuld des bürgerlichen Rechts zu Hilfe zu nehmen.

1) Vgl. Abschnitt 111 2 und 111 1.

2) Vgl. Abschnitt 111 2.

2. DIE ABGRENZUNG DER RENTE GEGENÜBER ÄHNLICHEN BEGRIFFEN

20. Abgrenzung gegenüber den Begriffen des § 22 Z.1 EStG 1958

200. Das Verhältnis zwischen "Renten" und "wiederkehrenden Bezügen" (1)

Die Renten sind eine Unterart der wiederkehrenden Bezüge. Diese Tatsache ergibt sich aus der Einteilung in § 22 Z.1 EStG 1958.

200 0. Das Stammrecht

Die einzelnen Leistungen müssen bei wiederkehrenden Bezügen entweder auf einem einheitlichen Entschluß oder einem einheitlichen Rechtsgrund beruhen (2). Ein Stammrecht, das bei der Unterart Rente unbedingte Voraussetzung ist, braucht nicht vorzuliegen (3).

Ein einheitlicher Rechtsgrund ist bei Renten durch das Rentenstammrecht gegeben; bei Stundienzuschüssen dann, wenn sich der Geber rechtswirksam verpflichtet, bestimmte Beträge für die Dauer des Studiums zu zahlen, bei Bürgschaftsprovisionen (4), wenn hierüber bindende Abmachungen getroffen wurden, und bei Gewährung von freier Wohnung, sobald sich der Eigentümer der Wohnung hierzu rechtlich gebunden hat.

Ein einheitlicher Entschluß liegt den wiederkehrenden Bezügen zugrunde, wenn jemand dauernd Stundienzuschüsse zahlt oder freie Wohnung gewährt, ohne hierzu rechtlich verpflichtet zu sein. Die Unterhaltsleistungen, die von der Bedürftigkeit des Empfängers oder der Leistungsfähigkeit des Gebers abhängen, können

-
- 1) Vgl. hierzu Abschn. 101 2.
 - 2) Littmann, Eberhard, Das Einkommensteuerrecht, 4. Aufl. Stuttgart 1954, S. 678. Herrmann, Carl - Heuer, Gerhard, Kommentar zur Einkommensteuer und Körperschaftsteuer, 7. Aufl. Köln 1955, Anm. 3 zu § 22 EStG. Oswald, Franz, Sonstige Einkünfte (§§ 22, 23 EStG), in Neues Steuerrecht von A bis Z, Titel Einkommensteuer, Untertitel Sonstige Einkünfte, Darstellung 1, Bl. 1, S. 2 (Lieferung 124 v. 1. 9. 1951).
 - 3) Brockhoff (Hedin), Zur Besteuerung von Renten und anderen wiederkehrenden Bezügen, in DStZ 1955, S. 244, Sp. 2.
 - 4) Littmann, Eberhard, Das Einkommensteuerrecht, 4. Aufl. Stuttgart 1954, S. 678.

auf einem einheitlichen Rechtsgrund oder auf einem einheitlichen Entschluß beruhen.

Ein einheitlicher Entschluß ist nicht vorhanden, wenn jemand einem guten Freund Zuschüsse gewährt, die bei jeder Zusammenkunft jedes Mal neu festgelegt werden und die auch manchmal ganz entfallen können. Sie zählen (1), ebenso wie Gelegenheitsgeschenke, die einmal aus diesem und einmal aus jenem Anlaß gewährt werden, nicht zu den wiederkehrenden Bezügen.

200 1. Regelmäßige Wiederkehr der Bezüge

Regelmäßige Wiederkehr der einzelnen Leistungen ist keine Voraussetzung für die Annahme wiederkehrender Bezüge (2).

200 2. Art der Leistung

Wiederkehrende Bezüge können in Form von vertretbaren Sachen und in Form von Rechten gewährt werden. Zu den Rechten, die als wiederkehrende Bezüge gewährt werden können, gehören insbesondere das Wohnrecht, die verschiedenen Wegerechte und "die in Süddeutschland und im Harz üblichen Nutzungen des Ortsbürgerrechts (Allmende)" (3).

200 3. Gleichbleibende Höhe und Form der Einzelleistungen

Ein Wechsel in der Leistungsart dürfte dem Begriff der wiederkehrenden Bezüge auch nicht entgegenstehen. Der einheitliche Entschluß oder Rechtsgrund, die einer wiederkehrenden Leistung zugrunde liegen müssen, können so beschaffen sein, daß jemand bestimmt, daß er einem anderen wiederkehrend Geld, andere vertretbare Sachen oder sonstige geldwerte Vorteile zukommen lassen will. Welche Leistungsart erbracht werden soll, wird erst am Fälligkeitstag bestimmt.

1) Littmann, Eberhard, Das Einkommensteuerrecht, 4. Aufl. Stuttgart 1954, S. 679.

2) Vgl. Abschn. 101 2.

3) Herrmann, Carl - Heuer, Gerhard, Kommentar zur Einkommensteuer und Körperschaftsteuer, 7. Aufl. Köln 1955, Anm. 3 zu § 22 EStG.

Gleichbleibende Höhe der Einzelleistungen ist bei wiederkehrenden Bezügen, anders als bei Renten, nicht erforderlich (1).

201. Das Verhältnis zwischen "Renten" und "Zuschüssen, die wiederkehrend gewährt werden" sowie zwischen "Renten" und "sonstigen Vorteilen, die wiederkehrend gewährt werden".

Die Abgrenzung zwischen Renten einerseits und Zuschüssen und sonstigen Vorteilen andererseits war bis zum Erlaß des Steuerneuordnungsgesetzes (2) weniger bedeutsam, da vorher Renten sowie Zuschüsse und sonstige Vorteile alle in voller Höhe von der Einkommensteuer erfaßt wurden.

Die Renten bilden bei den wiederkehrenden Bezügen eine bestimmte Gruppe mit festumrissenen Merkmalen, über die in der Literatur noch gestritten wird.

Die Zuschüsse und sonstigen Vorteile hat der Gesetzgeber zur Ergänzung eingefügt, damit auch alles das steuerlich erfaßt wird, was nicht Leib- und Zeitrente ist, diesen aber ähnelt. Begrifflich kann deshalb an sie kein so strenger Maßstab wie bei Renten angelegt werden. Es kann bei ihnen nur verlangt werden, daß sie wiederkehrend, jedoch nicht regelmäßig an bestimmten Zeitpunkten gewährt werden (3) und daß ihnen, wie allen wiederkehrenden Bezügen, ein einheitlicher Entschluß (4) oder eine rechtliche Verpflichtung zugrunde liegt. Gleichbleibende Höhe und Form sowie Stammrecht sind hier nicht nötig.

Das Gesetz spricht von "Zuschüssen und sonstigen Vorteilen". Demnach sind die Zuschüsse wieder eine Unterart der Vorteile.

Eine Eigenart der Zuschüsse dürfte darin bestehen, daß man bei ihnen mehr den Zufluß körperlicher Gegenstände, insbesondere von Geld, im Auge hat, während man unter Vorteilen außerdem noch die Gewährung von Rechten versteht. Zuschüsse im Sinne des § 22 Z. 1 b EStG sind demnach Leistungen von

- 1) Brockhoff (Hedin), Zur Besteuerung von Renten und anderen wiederkehrenden Bezügen, in DStZ 1955, S. 244, Sp. 2. Herrmann, Carl - Heuer, Gerhard, Kommentar zur Einkommensteuer und Körperschaftsteuer, 7. Aufl. Köln 1955, Anm. 10 zu § 22 EStG.
- 2) BGBl 1954, Teil I, S. 373 ff.
- 3) vgl. Abschn. 101 2.
- 4) Littmann, Eberhard, Das Einkommensteuerrecht, 4. Aufl. Stuttgart 1954, S. 684.

vertretbaren Sachen. Die Leistungen müssen wiederkehrend gewährt werden. Sie müssen auf einem einheitlichen Entschluß oder einer rechtlichen Verpflichtung beruhen.

Zu den Zuschüssen gehören somit die im vorigen Abschnitt erwähnten Studienzuschüsse und die Unterhaltszuschüsse, die unregelmäßig und (oder) in schwankender Höhe geleistet werden.

Zu den sonstigen Vorteilen rechnet man dann das Wohnrecht, die Allmende und das Wegerecht. Blümich-Falk bezeichnen Bürgschaftsprovisionen als sonstige wiederkehrende Bezüge (1). Sie vermeiden ebenso wie der RFH (2) eine Einreihung unter die Zuschüsse oder die sonstigen Vorteile.

21. Abgrenzung gegenüber der dauernden Last (§§ 9 Z. 1, 10 Abs. 1 Z. 1 EStG 1958)

Nach Herrmann-Heuer (3) ist die Rente eine Unterart der dauernden Last. Die dauernde Last wäre dann, folgten wir Herrmann-Heuer, gesetzestechnisch das Analogon auf der Ausgabenseite zu den wiederkehrenden Bezügen auf der Einnahmenseite. Materiell entsprechen jedoch die wiederkehrenden Bezüge auf der Einnahmenseite nicht den dauernden Lasten auf der Ausgabenseite. So sind Studienzuschüsse zwar beim Empfänger als wiederkehrende Bezüge anzusehen (4), nicht aber beim Geber als Renten oder dauernde Lasten (5), die abzugsfähig sind.

-
- 1) Blümich, Walter - Falk, Ludwig, Einkommensteuergesetz, 7. Aufl. Berlin-Frankfurt 1955, S. 965.
 - 2) RFH IV 45/43 v. 9. 3. 1944, in Amtl. Slg., Bd. 54, S. 83.
 - 3) Herrmann, Carl - Heuer, Gerhard, Kommentar zur Einkommensteuer und Körperschaftsteuer, 7. Aufl. Köln 1955, Anm. 21 zu § 9 EStG.
 - 4) Sie zählen begrifflich zu den wiederkehrenden Bezügen. Es entsteht jedoch keine Einkommensteuer, da sie bei inländischen Studenten als freiwillige Zuwendungen nicht erfaßt werden und bei ausländischen Studenten aus Billigkeitsgründen nach Abschn. 166 EStR 1957 freigestellt sind.
 - 5) BFH IV 352/51 v. 24. 1. 1952, in BStBl 1952, Teil III, S. 48 f.
RFH VI A 929/30 v. 20. 5. 1931, in StW 1931, Nr. 789.
RFH VI A 1124/30 v. 28. 7. 1930, in StW 1930, Nr. 1188 (Sp. 1792).

Nach Enno Becker (1) erfüllen die Renten zwar den Begriff der "Lasten", nicht aber immer den der "dauernden Lasten". Beckers Ansicht wird gestützt durch das Urteil des RFH (2), das hierzu sagt: "Trägt man aber Bedenken, den Zeitraum von 12 Jahren als zur Begründung einer "dauernden Last" ausreichend anzusehen, dann steht auch nichts im Wege, die regelmäßig in gleicher Höhe wiederkehrenden Jahreszahlungen als Rente anzusprechen." Der Auffassung Beckers ist zuzustimmen. Aus der Zusammenstellung von Renten und dauernden Lasten in §§ 9 Z. 1, 10 Abs. 1 Z. 1 EStG 1958 ist zwar zu entnehmen, daß Renten auf längere Zeit zugesichert werden müssen (3). Dennoch besteht die Möglichkeit, wie auch das oben angeführte Urteil (2) zu erkennen gibt, daß Leistungen auf bestimmte längere Zeit vereinbart werden, die auf einem Rentenstammrecht beruhen und deshalb Zeitrenten sind, aber doch nicht die genügende Laufzeit aufweisen, um als dauernde Last angesehen zu werden. Die Rente ist deshalb keine Unterart der dauernden Last, da sie nicht alle Zeitrenten einschließt. Renten, die mit einem Wagnis behaftet sind (Leibrenten), sind nach Becker (4) dagegen immer dauernde Lasten. Anscheinend veranlaßte ihn die ungewisse Laufzeit der Leibrenten dazu, sie zu den dauernden Lasten zu rechnen.

Ebenso wie nicht alle Renten dauernde Lasten sind, so gibt es auf der anderen Seite auch dauernde Lasten, die nicht zu den Renten rechnen. Ein Stammrecht, wie es für die Rente das Rentenstammrecht darstellt, ist für die dauernde Last keine Voraussetzung (5). Unterhaltzuschüsse, die der Geber nur zu leisten braucht, wenn er hierzu finanziell in der Lage ist, beruhen nicht auf einem Rentenstammrecht. Sie zählen nicht zu den Renten, sind aber dauernde Lasten (6). Nach § 33 ErbschStG kann bei einer Rente die Erbschaft-

-
- 1) Becker, Enno, Das Einkommensteuergesetz, Stuttgart 1928, Bem. 22 zu § 15 EStG 1925 (S. 452).
 - 2) RFH VI A 420/31 v. 19. 8. 1931, in RStBl 1931, S. 910, Sp. 2.
 - 3) BFH VI 176/57 v. 23. 4. 1958, in BStBl 1958, Teil III, S. 277.
BFH VI 75/55 v. 12. 4. 1957, in BStBl 1957, Teil III, S. 275.
BFH IV 352/51 v. 24. 1. 1952, in BStBl 1952, Teil III, S. 48 f.
RFH VI A 929/30 v. 20. 5. 1931, in StW 1931, Nr. 789 (Sp. 1330).
RFH VI A 1124/30 v. 28. 7. 1930, in StW 1930, Nr. 1188 (Sp. 1792).
 - 4) Becker, Enno, Das Einkommensteuergesetz, Stuttgart 1928, Bem. 22 zu § 15 EStG 1925 (S. 452).
 - 5) a. A. ansch. BFH VI 176/57 v. 23. 4. 1958, in BStBl 1958, Teil III, S. 277.
 - 6) Herrmann, Carl - Heuer, Gerhard, Kommentar zur Einkommensteuer und Körperschaftsteuer, 7. Aufl. Köln 1955, Anm. 24 zu § 9 EStG.

steuer in gleichmäßigen Beträgen vom Jahreswert der Rente gezahlt werden. Bei den wiederkehrenden Erbschaftsteuerzahlungen liegt auch kein Stammrecht vor. Die einzelnen Steuerzahlungen sind aber als eine dauernde Last anzusehen (1).

Die einzelnen Leistungen müssen, ebenso wie die wiederkehrenden Bezüge, auf einem einheitlichen Entschluß oder einer einheitlichen rechtlichen Verpflichtung beruhen, durch die die Leistungen für längere Zeit festgelegt werden. Bei den obigen Beispielen sind die einheitlichen rechtlichen Verpflichtungen der Unterhaltsvertrag sowie § 33 ErbschStG, in denen von vornherein die Leistungen für die Zukunft bestimmt werden. Die Folgerung, daß ein einheitlicher Entschluß oder eine einheitliche rechtliche Verpflichtung notwendig ist, kann aus den Ausführungen eines RFH-Urteils (2) gezogen werden. Ein Steuerpflichtiger hatte sich jedes Jahr aufs neue notariell zu Unterhaltsleistungen gegenüber Verwandten für die Dauer eines Jahres verpflichtet. Dadurch, daß die Verpflichtung jährlich erneuert wurde, ist nach dem Urteil eine dauernde Belastung vermieden worden.

Eine regelmäßige Wiederkehr der einzelnen Leistungen ist für eine dauernde Last nicht erforderlich (3). Zu den dauernden Lasten gehören nämlich auch Kirchenpatronatslasten (4) oder die Last (5), einen Weg auf einem fremden Grundstück in Stand zu halten, die beide nicht in regelmäßigen Abständen und in gleicher Höhe wiederkehren.

-
- 1) BFH VI 79/55 v. 15.11.1957, in BStBl 1958, Teil III, S.104.
RFH VI A 582/35 v. 14.8.1935, in StW 1935, Nr.589.
 - 2) RFH VI A 78/34 v. 1.2.1934, Mrozek-Kartei E 25, § 15 Abs.1 Nr.3, Rechtsspruch 91.
 - 3) Herrmann, Carl - Heuer, Gerhard, Kommentar zur Einkommensteuer und Körperschaftsteuer, 7. Aufl. Köln 1955, Anm.24 zu § 9 EStG. Becker, Enno, Das Einkommensteuergesetz, Stuttgart 1928, Bem.22 zu § 15 EStG 1925 (S.453). OVGSt Rep.IV a 3/10 v. 27.4.1910, in Bd.14, S.196 ff. a.A. Lademann, Fritz, Kommentar zum Einkommensteuergesetz, Stuttgart-München-Hannover ohne Jahr (Ung.1951), Anm.6 Ziff.4 zu § 9 EStG.
 - 4) OVGSt Rep.IV a 3/10 v. 27.4.1910, in Bd.14, S.196 ff. Becker, Enno, Das Einkommensteuergesetz, Stuttgart 1928, Bem.22 zu § 15 EStG 1925 (S.453). Herrmann, Carl - Heuer, Gerhard, Kommentar zur Einkommensteuer und Körperschaftsteuer, 7. Aufl. Köln 1955, Anm.24 zu § 9 EStG.
 - 5) Becker, Enno, Das Einkommensteuergesetz, Stuttgart 1928, Bem.22 zu § 15 EStG 1925, S.453.

Während Renten ausschließlich in Form von vertretbaren Sachen geleistet werden dürfen, kann nach Becker (1) die dauernde Last aus Leistungen irgendwelcher Art bestehen. Den Inhalt einer dauernden Last können vertretbare Sachen, wie beispielsweise bei Unterhaltsleistungen, oder nicht vertretbare Sachen oder auch Dienstleistungen bilden. Nicht vertretbare Sachen können Bestandteil einer dauernden Last bei den Kirchenpatronatslasten sein, bei denen der Bau einer Kirche oder eines Pfarrhauses, wie es in dem Urteil des Preußischen Oberverwaltungsgerichtes der Fall war, notwendig sein kann. Zu den Dienstleistungen gehört bei der Last, einen Weg in Stand zu halten, der Wert der Leistungen des Arbeiters, der diese Arbeiten verrichtet.

Nicht zu den dauernden Lasten im Sinne des Einkommensteuergesetzes gehören persönliche Arbeitsleistungen des Steuerpflichtigen und ein bloßes Dulden (1). Durch beide werden nicht bereits erzielte Einkünfte des Pflichtigen oder sein erzieltetes Einkommen verringert, wie dies durch die dauernden Lasten geschehen muß. Sie verhindern nur die Entstehung höherer Einkünfte (2). Die dauernde Last ist nicht zu der Person des Steuerpflichtigen, sondern nur zu seinem Einkommen in Beziehung zu setzen. Nähme man das erstere an, dann wäre die Verpflichtung zu persönlichen Arbeitsleistungen auch eine dauernde Last.

Fremden Personen zustehende Rechte (Wohnrecht, Wegebenutzungsrecht, Nießbrauch) verlangen auf der Seite des Verpflichteten nur ein bloßes Dulden und kein Leisten. Der Verpflichtete verwendet zur Erfüllung dieser Auflagen kein Einkommen. Die Verpflichtungen hindern ihn nur daran, höhere Einkünfte zu erzielen. Sie gehören deshalb nicht zu den dauernden Lasten im Sinne des Einkommensteuergesetzes.

Wie die beiden außergewöhnlichen Beispiele für dauernde Lasten zeigen, nämlich die Kirchenpatronatslast und die Last, einen Weg in Stand zu halten, ist bei dauernden Lasten im Gegensatz zu den Renten auch ein Wechsel in der Form möglich. Eine Kirchenpatronatslast kann einmal den Bau eines Hauses, ein anderes Mal den Kauf eines Einrichtungsgegenstandes notwendig machen.

-
- 1) Becker, Enno, Das Einkommensteuergesetz, Stuttgart 1928, Bem. 22 zu § 15 EStG 1925, S. 453.
 - 2) Becker, Enno, Das Einkommensteuergesetz, Stuttgart 1928, Bem. 15 zu § 15 EStG 1925, S. 445.

22. Abgrenzung gegenüber der Rate oder Teilzahlung

Die Abgrenzung zwischen Renten und Kaufpreistraten hat die Steuerrechtsprechung oft beschäftigt. Renten unterlagen vor 1955 bis auf geringe Ausnahmen mit ihrem gesamten Betrag der Einkommensteuer, Kaufpreistraten dagegen nur mit dem in ihnen enthaltenen Zinsanteil, der zu den Einkünften aus Kapitalvermögen rechnete. Der Teil der Zahlungen, der bei Kaufpreistraten auf die Tilgung des Kapitals entfiel, wurde als Vorgang in der Vermögenssphäre von der Einkommensteuer nicht erfaßt. Der Wunsch der Steuerpflichtigen, möglichst alle Zahlungen als Kaufpreistraten behandelt zu wissen, sobald sie nur eine entfernte Ähnlichkeit mit diesen aufwiesen, führte zu einer großen Anzahl höchstrichterlicher Entscheidungen. Erst die Rechtsprechung (1) der Jahre 1952 und 1953 glich die Besteuerung von Veräußerungsrnten materiell der der Kaufpreistraten an. Für die anderen Renten brachte dann das Steuerneuordnungsgesetz vom 21. Dezember 1954 diese Angleichung, so daß jetzt bei allen Renten die Vorgänge in der Vermögenssphäre einkommensteuerlich unbeachtlich sind. Danach ist zu erwarten, daß dieses Gebiet die Rechtsprechung nicht mehr so oft beschäftigen wird.

Es wird oft hervorgehoben, daß die Ausarbeitung von genauen Unterscheidungsmerkmalen zwischen Renten und Raten und damit auch ihre gegenseitige Abgrenzung schwierig (2) oder überhaupt unmöglich (3) sei.

220. Theoretische Abgrenzung

Theoretisch ist eine Trennung der Renten von den Kaufpreistraten immer möglich. Renten sind in einem besonderen Rechtsverhältnis begründet.

-
- 1) FG Düsseldorf II 62/52 E v. 16. 7. 1952, in B 1952, S. 615 f.
BFH IV 70/49 v. 18. 9. 1952, in Amtl. Slg., Bd. 56, S. 754 ff.
BFH IV 41/49 v. 5. 2. 1953, in Amtl. Slg., Bd. 57, S. 265 ff.
 - 2) BFH IV 289/52 v. 9. 7. 1953, in StW 1953, Nr. 201 (Sp. 394). Bühler, Ottmar, Einzelsteuerrecht, 2. Aufl. Wiesbaden 1953, S. 120. Herold, Georg, Geschäftsveräußerung und Geschäftstübergabe im Steuerrecht, in DNotZ 1952, S. 61. Kubisch, Hans, Die einkommensteuerliche Behandlung der Renten bei Betriebsveräußerungen, in StW 1948, Sp. 596. Littmann, Eberhard, Die Renten im Einkommensteuerrecht, in Die Steuer 1948, Sp. 232.
 - 3) RFH IV 157/43 v. 27. 1. 1944, in StW 1944, Nr. 105 (Sp. 193).
RFH VI A 827/27 v. 7. 5. 1930, in StW 1930, Nr. 975 (Sp. 1420, 1421).
Diederichs, Rolf, Renten im Einkommensteuerrecht, in DNotZ 1952, S. 344.

Die einzelnen Rentenleistungen sind, falls sie durch ein Veräußerungsgeschäft entstanden sein sollten, nicht mehr unmittelbarer Teil der Gegenleistung (1). Unmittelbare Gegenleistung ist bei Kaufpreisrenten das Stammrecht, das als Zwischenglied den einzelnen Rentenleistungen vorgeschoben ist. Kaufpreisraten haben kein Stammrecht (2). Sie sind unmittelbar Teil der Gegenleistung und als direkte Kapitalrückzahlung anzusehen, wobei das Kapital in der Art eines Darlehens gestundet wurde (3).

Ebenso unterscheidet man mit Hilfe des Stammrechts unentgeltliche Renten, die auf einer Schenkung beruhen, von unentgeltlichen Raten.

221. Praktische Abgrenzung

221 0. Leibrente - Rate

In der Praxis ist die Unterscheidung einfach, sobald es sich um Leistungen auf Lebenszeit handelt. Leistungen auf Lebenszeit sind, da sie mit einem Wagnis verbunden sind (4) - denn ihre Laufzeit ist kalendermäßig nicht

- 1) RFH IV 157/43 v. 27.1.1944, in StW 1944, Nr. 105 (Sp. 192 f.).
RFH VI A 1323/30 v. 10.2.1932, in StW 1932, Nr. 927 (Sp. 1813).
RFH VI A 827/27 v. 7.5.1930, in StW 1930, Nr. 975 (Sp. 1421).
Kempkes, Georg, Einkommensteuerliche Behandlung von Renten bei Vermögensveräußerung, in FR 1950, S. 287, Sp. 2. Kubisch, Hans, Die einkommensteuerliche Behandlung der Renten bei Betriebsveräußerungen, in StW 1948, Sp. 596. Henze, Der entgeltliche Übergang eines gewerblichen Betriebs, in DStZ 1938, S. 914.
- 2) a.A. Henze, Der entgeltliche Übergang eines gewerblichen Betriebs, in DStZ 1938, S. 913 f. Das Kapital, das in Raten zu zahlen ist, bezeichnet er als Stammrecht.
- 3) RFH IV 157/43 v. 27.1.1944, in StW 1944, Nr. 105 (Sp. 192 f.).
RFH VI A 1323/30 v. 10.2.1932, in StW 1932, Nr. 927 (Sp. 1813).
RFH VI A 827/27 v. 7.5.1930, in StW 1930, Nr. 975 (Sp. 1421).
Kempkes, Georg, Einkommensteuerliche Behandlung von Renten bei Vermögensveräußerung, in FR 1950, S. 287, Sp. 2. Kubisch, Hans, Die einkommensteuerliche Behandlung der Renten bei Betriebsveräußerungen, in StW 1948, Sp. 595 f.
- 4) Henze, Der entgeltliche Übergang eines gewerblichen Betriebs, in DStZ 1938, S. 909, Sp. 2. Kubisch, Hans, Die einkommensteuerliche Behand-

bestimmbar - immer als Renten anzusehen. Der Wagnischarakter ist eine typische Eigenschaft der Leibrente (1) und eine unwiderlegbare Vermutung dafür, daß ein Stammrecht vorhanden ist.

221 1. Zeitrente - Rate

Der Zeitrente fehlt die Wagniseigenschaft (2), die eine Vermutung für das Vorliegen eines Stammrechts ist. Wird ein Grundstück gegen jährliche Zahlungen von 5 000.-- DM, die 15 Jahre lang zu entrichten sind, verkauft, so läßt sich aus diesen Bedingungen nicht erkennen, ob die jährlichen Zahlungen Ausfluß eines besonderen Stammrechts und damit Renten sind oder ob es sich um Tilgungen des Kaufpreises, der in dieser Form gestundet wurde, und damit um Kaufpreistraten handelt. Man mußte daher ein anderes Merkmal suchen, bei dessen Vorliegen man ein Stammrecht und damit eine Zeitrente vermuten konnte.

221 10. Leistungen, denen ein Entgelt gegenübersteht

In einem Urteil aus dem Jahre 1928 sagte der RFH (3): "Jedenfalls ist von wesentlicher Bedeutung die Dauer der Zahlungen, und zwar in der Weise, daß einige wenige Zahlungen innerhalb kurzer Frist als Kaufpreistraten, viele Zahlungen innerhalb langer Frist als Rentenbezüge anzusehen sind." Diese Vermutung gibt der RFH für Veräußerungsrenten bereits 1930 auf (4). Er verlangt, um bei entgeltlichen Leistungen von einer Rente sprechen zu können, das Vorliegen eines Risikos. Die Folge dieser neuen Rechtsprechung ist, daß bei Veräußerungsgeschäften und bei Versicherungen, bei denen regelmäßig wiederkehrende Leistungen für eine bestimmte Zeitspanne ver-

lung der Renten bei Betriebsveräußerungen, in StW 1948, Sp.596.

RFH IV 157/43 v. 27.1.1944, in StW 1944, Nr.105 (Sp.193).

RFH VI A 1323/30 v. 10.2.1932, in StW 1932, Nr.927 (Sp.1813).

RFH VI A 827/27 v. 7.5.1930, in StW 1930, Nr.975 (Sp.1421).

1) siehe Abschnitt 102 110.

2) siehe Abschnitt 102 111.

3) RFH VI A 192/27 v. 18.1.1928, in RStBl 1928, S.98, Sp.1.

4) RFH VI A 827/27 v. 7.5.1930, in StW 1930, Nr.975 (Sp.1420 f.).

einbart werden, fast ausschließlich Raten (1) und niemals Renten angenommen werden, auch wenn die Leistungen eine sehr lange Zeit zu entrichten sind. Zu dieser engen Auslegung des Rentenbegriffes bei Veräußerungsgeschäften trug auch die Unbilligkeit bei (2), die man darin sah, daß Einnahmen aus dem Verkauf von Mietwohnungen, Wertpapieren und anderen Vermögensgegenständen, die nicht zu einem Betriebsvermögen gehörten, einkommensteuerlich unbeachtlich waren - es sei denn, es lagen Spekulationsgeschäfte vor (§ 23 EStG 1958) - sobald der Preis aus einer festen Summe Geld bestand, die nicht auf einmal bezahlt zu werden brauchte, sondern auch nacheinander in verschiedenen Raten entrichtet werden konnte. Wurde aber als Kaufpreis eine Rente vereinbart, dann waren die einzelnen Bezüge einkommensteuerpflichtig. Man scheute jedoch den letzten Schritt, alle regelmäßig wiederkehrenden Leistungen, deren Dauer kalendermäßig bestimmt war, als Raten zu behandeln. Die Möglichkeit, regelmäßig wiederkehrende Leistungen mit sehr langer Laufzeit als Renten anzusprechen, wurde vom RFH nicht ausgeschlossen (3).

In der Literatur vertreten Brockhoff (4) und Lantau (5) die Auffassung, daß bei regelmäßig wiederkehrenden Leistungen, die sich über längere Zeit erstrecken und auf einem entgeltlichen Geschäft beruhen, manchmal noch Renten angenommen werden können. Jedoch seien bei allen entgeltlichen Verträgen dieser Art Renten die Ausnahme und Raten die Regel. Im Gegensatz hierzu verlangt Schefold (6), in allen Fällen Ratenzahlungen anzunehmen, in denen

-
- 1) So RHF VI A 1866-69/31 v. 19.5.1932, in StW 1933, Nr.204 (Sp.390, Abschn. f, ß) Laufzeit 10 Jahre
RFH VI A 650/30 v.15.5.1930, in StW 1930, Nr.978 Laufzeit 10 Jahre
RFH VI A 1323/30 v.10.2.1932, in StW 1932, Nr.927 Laufzeit 12 Jahre
RFH VI A 1284/33 v.12.12.1934, in StW 1935, Nr.90 Laufzeit 15 Jahre
RFH VI A 572/29 v. 7.5.1930, in StW 1930, Nr.977 Laufzeit 20 Jahre
RFH IV 157/43 v. 27.1.1944, in StW 1944, Nr.105 Laufzeit 21 Jahre
RFH IV 48/38 v. 14.7.1938, in StW 1938, Nr.417 Laufzeit 27 Jahre
 - 2) BFH IV 70/49 v. 18.9.1952, in Amtl. Slg., Bd.56, S.756.
 - 3) Schefold, Karl, Erläuterungen zur Rechtsprechung, Abschn. Einkommensteuer, in StW 1944, Sp.387.
 - 4) Brockhoff (Hedin), Die Neuregelung der Besteuerung privater Leibrenten, in DStZ 1954, S.402, Sp.2.
 - 5) Lantau, Karl-Heinz, Die Neuregelung der Besteuerung privater Leibrenten nach dem Einkommensteuergesetz 1955, in BB 1955, S.697, Sp.2.
 - 6) Schefold, Karl, Erläuterungen zur Rechtsprechung, Abschn. Einkommensteuer, in StW 1944, Sp.387.

regelmäßig wiederkehrende Leistungen auf kalendermäßig bestimmte Zeit gewährt werden. Käme man der Forderung Schefolds nach, so entfielen der Begriff der entgeltlichen Zeitrente und damit auch die Schwierigkeit, Merkmale für die Unterscheidung finden zu müssen.

Richten wir uns bei der Unterscheidung der beiden Arten nach der Absicht oder dem Ziel, die beide Partner beim Abschluß solcher Verträge verfolgen, so kommen wir zu einer Ablehnung der Auffassung Schefolds.

Jedem Rentenvertrag, sei er entgeltlich oder unentgeltlich, wohnt die Absicht inne, die Versorgung des späteren Rentenempfängers sicherzustellen (1). Der Veräußerer eines Wirtschaftsgutes und der Versicherungsnehmer, die einen Rentenvertrag eingehen, veräußern dieses Gut oder zahlen diese Summe nur, um ihre Versorgung für eine bestimmte Zeit zu sichern. Dieselbe Absicht hat derjenige mit dem Begünstigten, der diesem eine Rente schenkt. Ohne Bedeutung ist hierbei, daß die Höhe der Rente nach kaufmännischen Gesichtspunkten abgewogen wird. Daß manchmal auch der Rentengeber nicht in der Lage ist, den Gesamtaufpreis oder den verschenkten Betrag auf einmal aufzubringen, beeinflusst zwar auch die Parteien beim Abschluß eines Rentenvertrages, ist aber gegenüber der Versorgungsabsicht von untergeordneter Bedeutung. Die Versorgungsabsicht läßt daher den Schluß zu, daß die Beteiligten ein besonderes Rechtsverhältnis, ein Rentenstammrecht begründen wollten.

Bei einem Ratenzahlungsvertrag liegt den Beteiligten die Absicht fern, die Versorgung des Rentenempfängers zu sichern. Eine sofortige Zahlung scheitert daran, daß der Schuldner finanziell hierzu nicht in der Lage ist. Da der Gläubiger aber auch nicht warten will, bis der Schuldner seine Schuld in einer Summe tilgen kann, wählt man die Ratenzahlung.

Ob Versorgungsabsicht und damit ein Rentenvertrag vorliegt, ist an äußeren Merkmalen nicht zu erkennen. Leistungen über längere Zeitspannen lassen diese Absicht vermuten. Es bleibt dem Beurteilenden überlassen, ob er erst bei Leistungen, die sich über längere Zeit erstrecken, Versorgungsabsicht annimmt oder schon bei Leistungen, die nur kürzere Zeit währen. Wenn man bei regelmäßig wiederkehrenden Leistungen die Versorgungsabsicht erst unterstellt, wenn Leistungen über sehr lange Zeit vereinbart werden, dann wird

1) Zitzlaff, Einkommensteuerliche Behandlung der Renten, in B 1951, S.46, Sp.1. Er bejaht die Versorgungsabsicht auf Seiten des Berechtigten bei Veräußerungsrenten.

man einerseits der Forderung gerecht, eine Abgrenzung zwischen entgeltlichen Raten und Zeitrenten nach leicht erkennbaren objektiven Merkmalen vorzunehmen, und läßt andererseits das wichtigste Kennzeichen der Rente, das Rentenstammrecht, nicht außer Betracht.

221 11. Leistungen, denen kein Entgelt gegenübersteht
(unentgeltliche Raten oder Zeitrenten)

Leistungen, denen kein Entgelt gegenübersteht, beruhen entweder auf Schenkung oder auf gesetzlicher Unterhaltungspflicht. Weil es hier eher als bei entgeltlichen Leistungen gerechtfertigt ist, eine Versorgungsabsicht anzunehmen, kann man das Vorliegen einer Rente bereits bei einer kürzeren Laufzeit unterstellen. Da sich der Versorgungscharakter eines Rentenvertrages nicht allein aus der Zeitspanne, während der die einzelnen Leistungen zu entrichten sind, bestimmen läßt, kann auch keine bestimmte Grenze festgelegt werden, bei deren Überschreiten Renten und bei deren Unterschreiten Teilzahlungen anzunehmen sind. Auch das Alter des Berechtigten, die finanzielle Lage beider Partner, die Frage, ob vielleicht Erbauseinandersetzungen durch die Gewährung wiederkehrender Bezüge geregelt werden sollen, und endlich die Höhe der Einzelleistungen müssen berücksichtigt werden, wenn zu entscheiden ist, ob ein solcher Vertrag der Versorgung des Berechtigten dient. Die Berücksichtigung all dieser Nebenerscheinungen brachte es sicherlich mit sich, daß der Reichsfinanzhof keine feste Zeitspanne bestimmte, sondern jeden Fall für sich behandelte. Er wandte auf diesem Gebiet die typische Betrachtungsweise nicht an, nach der beim Vorliegen bestimmter Merkmale die unwiderlegbare Vermutung besteht, daß ein gewisser gesetzlicher Tatbestand erfüllt wird.

Jedoch lassen die Urteile des RFH und des BFH, soweit er hierzu Stellung genommen hat, in bezug auf die zum Vorliegen einer Rente notwendige Dauer eine bestimmte Grundrichtung erkennen. Im allgemeinen wurden bei Laufzeiten von 10 und mehr Jahren Renten angenommen (1). Bei Laufzeiten von 5 Jah-

1) RFH VI A 420/31 v. 19.8.1931, in RStBl 1931, S.910 f.

RFH VI A 906/35 v. 16.9.1936, in StW 1936, Nr.499.

In beiden Fällen: Laufzeit 12 Jahre = Rente. (Das zweite Urteil behandelt Zahlungen, die zum Teil vom Umsatz abhängig sind. Da der RFH bei der Entscheidung, ob Rente oder Rate vorliegt, in erster Linie auf die Dauer der Zahlungen abstellt, kann das Urteil herangezogen werden.).

ren bis unter 10 Jahren entschied man teils auf Rente, teils nicht (1), während man bei Laufzeiten unter 5 Jahren niemals eine Rente anerkannte (2). Der einheitlichen Behandlung unentgeltlicher Renten auf Zeit wäre es dienlich, wenn eine bestimmte Zeitdauer festgelegt würde, bei deren Überschreiten eine Zeitrente vorläge. Brockhoff (3) schlägt vor, diese Zeitspanne bei 10 Jahren anzunehmen. Ebenso verlangt die Finanzverwaltung (4), daß eine Verpflichtung sich über mindestens 10 Jahre erstrecken muß, wenn eine unentgeltliche Zeitrente vorliegen soll. Der Bundesfinanzhof ging in seinem letzten Urteil (5) zu dieser Frage einer klaren Entscheidung aus dem Wege, da der Streitfall zu einer grundsätzlichen Stellungnahme keinen Anlaß bot. Es ist anzunehmen, daß er sich bei einer Grenze von ungefähr 10 Jahren festlegen wird. Diesen Schluß lassen die oben mitgeteilte Rechtsprechung des RFH (6) (7) (8) und das Urteil des BFH (9) zu.

-
- 1) RFH VI A 1 und 2/31 v. 28. 6. 1932, in StW 1932, Nr. 902 (Sp. 1747).
Laufzeit 7 Jahre = Rente.
FG Hamburg III 125/52 v. 14. 7. 1953, in StP 1953, S. 703, 768
Laufzeit 5 Jahre = Rente.
RFH VI A 779/30 v. 25. 10. 1930, in StW 1931, Nr. 89
Laufzeit 5 Jahre = anscheinend keine Rente.
 - 2) BFH VI 176/57 v. 23. 4. 1958, in BStBl 1958, Teil III, S. 277, Sp. 2
Laufzeit 2 Jahre = keine Rente.
BFH IV 352/51 v. 24. 1. 1952, in Amtl. Slg., Bd. 56, S. 115 ff.
Laufzeit 2 - 3 Jahre = keine Rente.
RFH VI A 929/30 v. 20. 5. 1931, in StW 1931, Nr. 789
Studienzuschüsse über eine geringe Anzahl Jahre = keine Rente.
RFH VI A 1124/30 v. 28. 7. 1930, in StW 1930, Nr. 1188
Laufzeit 3 Jahre = keine Rente.
RFH VI A 403/28 v. 13. 6. 1928, in StW 1928, Nr. 526.
RFH VI a A 26/23 v. 19. 6. 1923, in StW 1923, Nr. 771.
In beiden Fällen: Laufzeit 2 Jahre = keine Rente.
 - 3) Brockhoff (Hedin), Zur Besteuerung von Renten und anderen wiederkehrenden Bezügen, in DStZ 1955, S. 244, Sp. 2.
 - 4) EStR 1950 Abschn. 126 Abs. 1.
 - 5) BFH VI 176/57 v. 23. 4. 1958, in BStBl 1958, Teil III, S. 277, Sp. 2.
 - 6) siehe S. 47 Anm. 1.
 - 7) siehe Anm. 1.
 - 8) siehe Anm. 2.
 - 9) siehe Anm. 5.

Der Ansicht des FG Hamburg (1) wird er sich sicherlich nicht anschließen. Das Finanzgericht läßt eine Verpflichtung über 5 Jahre bereits zur Annahme einer Rente genügen. Diese geringe Zeitspanne sei "in Anbetracht der schnelllebigen Zeit mit ihren Unsicherheitsfaktoren auf politischem und wirtschaftlichem Gebiet" gerechtfertigt. Insbesondere liege es "auch nicht im öffentlichen Interesse, die Vereinbarung steuerlich wirksamer Renten dadurch zu erschweren, daß an die Dauer besonders hohe Anforderungen gestellt werden". Bei wiederkehrenden Leistungen dürfte der Versorgungscharakter, der die Ursache jeder Rentenzahlung bildet, unabhängig von den politischen und wirtschaftlichen Verhältnissen der jeweiligen Zeit festzustellen sein. Eine Versorgungsabsicht und damit eine Rente dürfte erst gegeben sein, wenn sich die Verpflichtung über längere Zeit erstreckt, für die 5 Jahre zu wenig sind, 10 Jahre aber genügen müßten.

23. Abgrenzung gegenüber der Gewinnbeteiligung und Umsatzbeteiligung

Die Begriffe Gewinn und Umsatz sollen in diesem Abschnitt nicht auf die drei ersten Einkunftsarten beschränkt bleiben, sondern auch auf die letzten vier Einkunftsarten (§ 2 Abs. 3 EStG 1958) ausgedehnt werden.

Die ältere Rechtsprechung des Reichsfinanzhofs - aus den späteren Jahren des RFH sowie vom BFH liegen hierzu keine Urteile vor - mißt Umsatz- und Gewinnbeteiligungen Rentencharakter (2) oder zumindest rentenähnlichen Charakter (3) bei. Dieser Ansicht schließt sich die ältere (4) und teilweise

1) FG Hamburg III 125/52 v. 14.7.1953, in StP 1953, S. 703, 768.

2) RFH VI A 389/36 v. 10.6.1936, in StW 1936, Nr. 325.

RFH VI A 413/26 v. 24.6.1926, in StW 1926, Nr. 497 (Sp. 1648).

RFH VI A 181/24 v. 1.10.1924, in RStBl 1925, S. 10.

Eine Ausnahme bildet aber das Urteil des RFH VI A 291/29 v. 15.5.1930 (StW 1930, Nr. 993). Hier sieht der RFH bei einer 30 Jahre währenden Umsatzbeteiligung keinen Risikocharakter, da in diesem Falle, es handelt sich um eine Apotheke, der Jahresumsatz verhältnismäßig fest bestimmt ist (Becker, Enno, Zur Rechtsprechung, in StW 1930, Sp. 776), so daß er Kaufpreistraten und keine Renten annimmt.

3) RFH VI A 1866-69/31 v. 19.5.1932, in StW 1933, Nr. 204 (Sp. 389).

RFH VI A 1165/28 v. 15.5.1930, in StW 1930, Nr. 1075 (Sp. 1637).

4) Ball, Kurt, Die neue Rechtsprechung des Reichsfinanzhofs über die Be-

auch die neuere Literatur (1) an.

Man versucht, die Umsatz- und Gewinnbeteiligungen in den Gegensatz Rente - Rate hineinzupressen, wobei man sie im allgemeinen deshalb als Renten bezeichnet, weil sie mit einem Wagnis behaftet sind.

Bei Umsatzbeteiligungen besteht das Risiko nur in der unbekannten Höhe der Zahlungen, die im allgemeinen nach einem bestimmten Prozentsatz des Umsatzes bemessen werden. Bei Gewinnbeteiligungen ist einerseits ungewiß, ob überhaupt ein Gewinn und damit eine Zahlungspflicht entsteht (das Entstehen eines Umsatzes kann man immer annehmen, es sei denn, der Betrieb wird aufgelöst), andererseits ist, wenn ein Gewinn erzielt wurde, die absolute Höhe der Zahlung ungewiß.

230. Das Stammrecht bei Gewinn- und Umsatzbeteiligungen

Man geht in der Rechtsprechung manchmal davon aus, daß Gewinn- bzw. Umsatzbeteiligungen ein Stammrecht besitzen (2). Wenn bei ihnen ein Stammrecht angenommen werden könnte, wäre die wichtigste Voraussetzung erfüllt, an die man das Vorliegen einer Rente knüpft.

Der Begriff des Rentenstammrechts ist im Steuerrecht nicht besonders definiert; er ist im bürgerlich-rechtlichen Sinne zu verstehen (3). Nach der Rechtspre-

steuerung von Renten und wiederkehrenden Leistungen, in Mitteilungen der Steuerstelle des Reichsverbandes der deutschen Industrie 1931, S. 191 f.

- 1) Greiner, Karl, Die steuerliche Behandlung von Gewinnbeteiligungsrenten (-lasten) nach der Rechtsprechung des BFH und unter Berücksichtigung der Währungsreform, in FR 1955, S. 277, Sp. 1. Hartz, Geschäftsübergabe gegen Rente vom Vater an den Sohn, in B 1955, S. 655, Sp. 2. Brockhoff (Hedin), Zur Besteuerung von Renten und anderen wiederkehrenden Bezügen, in DStZ 1955, S. 242. Ohne Verfasser, Währungspolitische und steuerpolitische Hemmungen gegen Betriebsveräußerungen und Wege zu deren Beseitigung, in BB 1947, S. 115, Sp. 2.
a. A. Littmann, Eberhard, Das Einkommensteuerrecht, 4. Aufl. Stuttgart 1954, S. 459.
- 2) FG Düsseldorf I 86-87/52 E v. 16. 7. 1952, in B 1952, S. 647, Sp. 1. RFH VI A 413/26 v. 24. 6. 1926, in StW 1926, Nr. 497 (Sp. 1648). RFH VIe A 181/24 v. 1. 10. 1924, in RStBl 1925, S. 10, Sp. 2.
- 3) Vgl. Abschn. 100 1.

chung des Reichsgerichts (1) kann aber eine Rente dann nicht angenommen werden, wenn die Einzelleistungen vom Vorliegen künftiger wirtschaftlicher Voraussetzungen in der Person des Verpflichteten oder des Berechtigten abhängig gemacht werden. Bei Gewinn- und Umsatzbeteiligungen ist die Zahlung in ihrer Höhe und (oder) in ihrem Eintreffen von den jeweiligen wirtschaftlichen Voraussetzungen bestimmt, so daß beide aus diesen Gründen nicht zu den Renten gerechnet werden können.

231. Andere Rentenmerkmale bei Gewinn- und Umsatzbeteiligungen

Die Gewinn- und Umsatzbeteiligungen erfüllen auch nicht das bei Renten notwendige Erfordernis, daß die Leistungen in gleichbleibender Höhe erfolgen (2), da bei dem Merkmal der gleichbleibenden Höhe von einer festen Bemessungsgrundlage (3), sei sie Geld oder eine Sache, ausgegangen werden muß. Bei Gewinnbeteiligungen fehlt es außerdem an der regelmäßigen Wiederkehr der einzelnen Zahlungen, da die Zahlung in Verlustjahren ausfällt.

Umsatzbeteiligungen können aus Geld oder anderen vertretbaren Sachen bestehen. Letzteres wird dann in Frage kommen, wenn sich die Umsatzbeteiligung nach dem Umsatz einer bestimmten Ware richtet. Gewinnbeteiligungen können nur in Form von Geld vorkommen, da der Gewinn nur in Geldbeträgen festgestellt wird. Wertsicherungsklauseln sind bei beiden nicht notwendig, da sich Umsatz- und Gewinnhöhe den jeweiligen Geldwerten anpassen. Sie stellen selbst schon Wertsicherungen dar.

232. Umsatz- und Gewinnbeteiligungen als rentenähnliche Bezüge

Wenn Umsatz- und Gewinnbeteiligungen nicht als Renten angesprochen werden können, so zählen sie doch zu den den Renten übergeordneten wieder-

1) RGZ Rep. IV 221/07 v. 12.12.1907, in Bd. 67, S. 213.

RGZ VII 94/32 v. 23.9.1932, in Bd. 137, S. 262.

RGZ IV 277/35 v. 19.3.1936, in Bd. 150, S. 391.

2) Theis, J., Die einkommensteuerliche Behandlung der Renten, in B 1956, Beilage 11 zu Heft 26, S. 3, Sp. 1 f. A. A. Brockhoff (Hedin), Zur Besteuerung von Renten und anderen wiederkehrenden Bezügen, in DStZ 1955, S. 242.

3) Theis, J., Die einkommensteuerliche Behandlung der Renten, in B 1956, Beilage 11 zu Heft 26, S. 3, Sp. 1 f.

kehrenden Bezügen, da bei diesen keine regelmäßige Wiederkehr in gleichbleibender Höhe verlangt wird (1) und Umsatz- und Gewinnbeteiligungen auf einem einheitlichen Entschluß beruhen, nämlich der Beteiligungsabsprache.

1) Vgl. Abschn. 200 und 101 2.

3. DIE EINTEILUNG DER RENTEN (RENTENARTEN)

30. Einteilung unter dem Blickpunkt der Laufzeit

300. Zeitlich unbegrenzte Renten (ewige Renten)

Ewige Renten sind Früchte des Rentenstammrechts, die als regelmäßig wiederkehrende Bezüge vertretbarer Sachen in jeweils gleicher Form und gleichbleibender Höhe auf unbegrenzte Zeit geleistet werden.

Die ewigen Renten werden in der Literatur nur von Röncke (1) erwähnt. Sie sind wegen ihrer Seltenheit von untergeordneter Bedeutung. Ein Beispiel für die ewige Rente zeigt uns der Haushalt des Landes Baden-Württemberg. Hier wird jedes Jahr eine Rente für die früheren Salzsieder von Schwäbisch-Hall ausgewiesen, die ihnen zu Beginn des 19. Jahrhunderts für die Aufgabe ihrer Tätigkeit gewährt wurde.

301. Zeitlich begrenzte Renten

301 0. Renten, deren Laufzeit kalendermäßig begrenzt ist (Zeitrenten)

Zeitrenten sind Früchte des Rentenstammrechts, die als regelmäßig wiederkehrende Bezüge vertretbarer Sachen in jeweils gleicher Form und in gleichbleibender Höhe für eine kalendermäßig begrenzte Zeitspanne gewährt werden.

Der Begriff der Zeitrente ergibt sich aus dem allgemeinen Rentenbegriff, in den die Besonderheit der Zeitrente, nämlich die kalendermäßig begrenzte Laufzeit, als einschränkendes Merkmal aufgenommen wird.

Die anderen von der Literatur (2) entwickelten Zeitrentenbegriffe stimmen nicht mit der oben aufgestellten Definition überein, da bei ihnen einzelne

-
- 1) Röncke, Frido, Zur einkommensteuerlichen Behandlung der Renten, in BB 1950, S. 586, Sp. 2.
 - 2) Blümich, Walter - Falk, Ludwig, Einkommensteuergesetz, 7. Aufl. Berlin-Frankfurt 1955, S. 960. Brochhoff (Hedin), Zur Besteuerung von Renten und anderen wiederkehrenden Bezügen, in DStZ 1955, S. 244, Sp. 1. Lammert, Über die Behandlung der Zeit- und Leibrenten bei der Einkommensteuer und die technische Handhabung ihrer Verbuchung, in StA 1929, S. 16, Sp. 1.

Rentenmerkmale fehlen, die bereits in unserem allgemeinen Rentenbegriff (Abschn. 11) enthalten sind. Die Zeitrente ist aber eine Unterart der Rente, so daß bei ihr auch alle Merkmale, die die Rente allgemein aufweist, vorkommen müssen.

301 1. Renten, deren Laufzeit durch die Lebensdauer
von Personen begrenzt wird (Leibrenten)

301 10. Begriff der Leibrente

Leibrenten sind Früchte des Rentenstammrechts, die als regelmäßig wiederkehrende Bezüge vertretbarer Sachen in jeweils gleicher Form und in gleichbleibender Höhe für die Lebensdauer einer oder mehrerer Personen gewährt werden.

Dieser Leibrentenbegriff entspricht inhaltlich dem des Reichsgerichts (1). Auch Littmann (2) übernimmt den Leibrentenbegriff des Reichsgerichts für das Steuerrecht. Herrmann-Heuer (3) berufen sich bei dem von ihnen aufgestellten Rentenbegriff auf ein Urteil des RFH (4), das diese Definition nicht enthält. Ihre Begriffsbestimmung entspricht aber, ebenso wie die von Korn (5), der des Reichsgerichts, von unbedeutenden Abweichungen abgesehen. Die Einschränkung von Herrmann-Heuer, daß eine Leibrente sich nur nach der Lebensdauer des Berechtigten richten kann, ist nicht gerechtfertigt.

Brockhoffs (6) Leibrentenbegriff weicht von unserem, abgesehen von dem fehlenden Hinweis auf die gleichbleibende Form der Einzelleistungen, insoweit ab, als er auch dann noch eine gleichbleibende Höhe der Einzelleistungen annimmt, wenn sie nach einem gleichbleibenden Hundertsatz des Gewinns oder Umsatzes bemessen werden.

1) RGZ Rep. IV 221/07 v. 12.12.1907, in Bd. 67, S. 212.

RGZ VII 94/32 v. 23.9.1932, in Bd. 137, S. 261.

RGZ IV 277/35 v. 19.3.1936, in Bd. 150, S. 390 f. Vgl. auch Abschn. 111 0.

2) Littmann, Eberhard, Das Einkommensteuerrecht, 4. Aufl. Stuttgart 1954, S. 458.

3) Herrmann, Carl - Heuer, Gerhard, Kommentar zur Einkommensteuer und Körperschaftsteuer, 7. Aufl. Köln 1955, Anm. 6 zu § 22 EStG.

4) RFH VI A 1483/28 v. 7.5.1930, in StW 1930, Nr. 979.

5) Korn, Rudolf, Rentenzahlungen und Einkommensteuer, in DNotZ 1953, S. 588.

6) Brockhoff (Hedin), Zur Besteuerung von Renten und anderen wiederkehrenden Bezügen, in DStZ 1955, S. 242.

Hervorgehoben sei noch, daß Leibrenten mit einem Wagnis behaftet sind (1). Dieser aleatorische Charakter braucht in der Definition nicht besonders hervorgehoben werden, da er sich aus der Begrenzung der Leibrente auf das Lebensalter einer Person ergibt.

301 11. Unterteilung der Leibrenten

Wir teilen die Leibrenten ein in reine Leibrenten und temporäre Leibrenten.

301 110. Reine Leibrenten

Reine Leibrenten sind nur durch das Lebensalter von Personen begrenzt. Der Risikocharakter wird nicht durch eine zusätzliche Begrenzung, die meistens in einer kalendermäßig bestimmten Frist besteht, abgeschwächt.

301 110 0. Reine Leibrenten, deren Laufzeit durch die Lebensdauer einer Person begrenzt wird

Bei dieser Unterart der reinen Leibrente hängt die Laufzeit von der Lebensdauer einer einzelnen Person ab. Diese Einzelperson kann sein:

a) Der Rentenberechtigte.

Dieser Fall ist in der Praxis am meisten anzutreffen (2). Jede Rente beruht mehr oder weniger auf der Absicht, den Berechtigten zu versorgen. Eine vollkommene Versorgung ist aber erst erreicht, wenn, abgesehen von der ausreichenden Höhe, die Rente für die Lebenszeit des zu Versorgenden gewährt wird. Aus diesem Grunde laufen die meisten Leibrenten bis zum Tode des Berechtigten.

b) Der Rentenverpflichtete.

In diesen Fällen ist meist der Rentenverpflichtete älter als der Rentenberech-

1) Vgl. Abschn. 102 110.

2) Beispiele siehe:

BFH I 232/54 v. 12. 7. 1955, in Amtl. Slg., Bd. 61, S. 272 ff.

BFH IV 391/52 v. 3. 6. 1953, in Amtl. Slg., Bd. 57, S. 694 ff.

BFH IV 41/49 v. 5. 2. 1953, in Amtl. Slg., Bd. 57, S. 265 ff.

RFH VI A 496/33 v. 21. 6. 1933, in StW 1933, Nr. 654.

tigte, so daß die Wahrscheinlichkeit besteht, daß ihn der Rentenempfänger überlebt. Da der Rentenverpflichtete jedoch seinen Erben die Weiterzahlung nicht zumuten will, bestimmt er, daß die Rente mit seinem Tode erlischt. Diese Form kommt weniger häufig vor.

c) Ein beliebiger Dritter.

Ursache eines solchen Rentenvertrages kann sein, daß der Rentenverpflichtete die Versorgung des Rentenberechtigten bis zum Tode einer dritten Person, deren Erbe der Berechtigte ist, sicherstellen will. Diese Regelung ist rechtlich möglich (1), denn das Reichsgericht sagt (2), daß die Leibrente nur auf die Lebenszeit "eines Menschen" abgestellt sein muß. Sie dürfte sehr selten vorkommen.

301 110 1. Reine Leibrenten, deren Laufzeit durch die Lebensdauer mehrerer Personen begrenzt wird

Diese Vertragsart finden wir sehr oft bei Eheleuten, wenn beide in den Genuß der Leistungen kommen sollen. Bei dieser Unterart der Leibrente gibt es folgende Möglichkeiten:

a) Die Leibrente ist vom Tode zweier Personen abhängig.

aa) Sie erlischt mit dem Tode des zuletzt Sterbenden.

Diese Art kommt in der Praxis am häufigsten vor (3). Sie wird angewandt, um die Versorgung von Eheleuten bis zum Tode des überlebenden Ehegatten zu sichern. In der Versicherungsmathematik heißt diese Rentenart "Verbindungsrente mit vollständigem Übergang auf die überlebende Person" (4).

ab) Sie erlischt mit dem Tode des zuerst Sterbenden.

In der Versicherungsmathematik wird diese Rente bei Ehepaaren "Verbindungsrente bis zur Auflösung des Paares" genannt (5).

-
- 1) Littmann, Eberhard, Das Einkommensteuerrecht, 4. Aufl. Stuttgart 1954, S. 679 f.
 - 2) RGZ Rep. IV 221/07 v. 12.12.1907, in Bd. 67, S. 212 i. V. mit 209.
 - 3) Beispiele siehe:
BFH IV 70/49 v. 18.9.1952, in StW 1953, Nr. 18.
RFH VI 149/42 v. 10.2.1943, in StW 1943, Nr. 104.
RFH VI A 1355/32 v. 18.8.1933, in StW 1933, Nr. 647.
RFH VI A 179/29 v. 15.5.1930, in StW 1930, Nr. 983.
RFH VI A 35/29 v. 15.5.1930, in StW 1930, Nr. 1019.
 - 4) Böhm, Friedrich, Versicherungsmathematik, Teil I, 2. Aufl. Berlin 1946, S. 132.
 - 5) Böhm, Friedrich, Versicherungsmathematik, Teil I, 2. Aufl. Berlin 1946, S. 130.

b) Die Leibrente ist vom Tode von drei und mehr Personen abhängig.

ba) Sie erlischt mit dem Tode des zuletzt Sterbenden.

bb) Sie erlischt mit dem Tode des zuerst Sterbenden.

bc) Sie erlischt mit dem Tode einer Person, die auch zu diesem Kreis gehört, aber weder als erster noch als letzter stirbt (2. oder 3. oder ... (n - 1). Person).

Diese Mehrheiten von Personen, von deren Tod das Erlöschen einer Rente abhängen kann, können auf der Seite der Berechtigten, der Verpflichteten oder bei den maßgeblichen dritten Personen vorkommen. Somit ergibt sich eine Fülle von Kombinationsformen für die Gestaltung von Leibrenten.

301 111. Temporäre Leibrenten

Der Ausdruck "temporäre Leibrenten" wurde von Röncke (1) übernommen. Unter temporären Leibrenten sind solche Leibrenten zu verstehen, die in der Hauptsache auf die Lebensdauer einer Person abgestellt sind. Der Vertrag enthält aber noch die weitere Bestimmung, daß die Zahlungen höchstens oder mindestens eine bestimmte Anzahl von Jahren geleistet werden. Röncke wendet diesen Ausdruck jedoch nur auf die Leibrenten an, die eine bestimmte Höchstlaufzeit haben. Da aber auch bei den Leibrenten, die eine bestimmte Mindestlaufzeit haben, ein temporärer Einfluß vorliegt, nämlich eine Beeinflussung der Leibrente durch die Merkmale der Zeitrente, kann er als Oberbegriff für Leibrenten mit Höchstlaufzeit und für solche mit Mindestlaufzeit verwandt werden.

Brockhoff (2) teilt die temporären Leibrenten wie folgt ein:

a) Abgekürzte Leibrenten.

Abgekürzte Leibrenten sind Leibrenten, die mit der Maßgabe vereinbart werden, daß sie eine bestimmte Höchstlaufzeit haben sollen.

Beispiel nach Brockhoff (2): "A setzt dem B eine lebenslängliche Rente (für die Dauer des Lebens von B - Anm. des Verf.) aus mit der Maßgabe, daß sie höchstens 15 Jahre läuft. Stirbt B vorher, so wirkt sich die zeitliche Begrenzung nicht aus. Überlebt er jedoch die zeitliche Grenze, so erlischt die Rente nach 15 jähriger Laufzeit."

1) Röncke, Frido, Zur einkommensteuerlichen Behandlung der Renten, in BB 1950, S. 586, Sp. 2.

2) Brockhoff (Hedin), Zur Besteuerung von Renten und anderen wiederkehrenden Bezügen, in DStZ 1955, S. 243, Sp. 2.

b) Verlängerte Leibrenten.

Verlängerte Leibrenten sind Renten, die mit der Maßgabe vereinbart werden, daß sie eine bestimmte Mindestlaufzeit haben sollen.

Beispiel nach Brockhoff (1): "A setzt dem B eine lebenslängliche Rente (für die Dauer des Lebens von B -Anm.d. Verf.) aus mit der Maßgabe, daß sie mindestens 15 Jahre läuft. Das bedeutet, daß B die Rente bis zu seinem Tode erhält, auch wenn er länger als 15 Jahre lebt. Stirbt er jedoch vorher, so muß die Rente bis zum Ende der 15 jährigen Mindestfrist an seine Erben weitergezahlt werden."

Diese temporären Leibrenten werden teilweise in der Literatur nicht als Leibrenten, sondern als Abarten der Zeitrente angesehen. So rechnet Kempkes (2) die abgekürzte Leibrente zu den Zeitrenten, und Apel (3) bezeichnet die verlängerten Leibrenten als "erzwungene echte Zeitrenten".

Kennzeichen der Leibrente ist der Wagnischarakter, der bei Zeitrenten fehlt. Bei den temporären Leibrenten ist das Risiko durch die Einführung einer kalendermäßigen Begrenzung zwar abgeschwächt, aber dennoch vorhanden. In beiden Fällen der temporären Leibrente besteht die Möglichkeit, daß die Rentenzahlungen nicht an dem kalendermäßig festgelegten Termin, sondern beim Tode desjenigen aufhören, auf dessen Lebensdauer die Rente abgestellt ist. Es ist deshalb gerechtfertigt, diese Renten zu den Leibrenten (4) und nicht zu den Zeitrenten zu rechnen.

Hammerschlag (5) macht den Einwand, daß man bei einer Leibrente mit bestimmter Mindestlaufzeit (verlängerte Leibrente) Bedenken haben muß, noch

-
- 1) Brockhoff (Hedin), Zur Besteuerung von Renten und anderen wiederkehrenden Bezügen, in DStZ 1955, S. 243, Sp. 2.
 - 2) Kempkes, Georg, Einkommensteuerliche Behandlung von Renten bei Vermögensveräußerung, in FR 1950, S. 287, Sp. 2.
 - 3) Apel, Rudolf, Gerechte Besteuerung von Leibrenten, in Neumanns Zeitschrift für Versicherungswesen, Jahrg. 1938 (61. Band), S. 692, Sp. 2.
 - 4) ebenso Brockhoff (Hedin), Zur Besteuerung von Renten und anderen wiederkehrenden Bezügen, in DStZ 1955, S. 243, Sp. 2. Grieger, R., Das Gesetz zur Neuordnung von Steuern, in Inf. 1954, S. 382, Sp. 1 f. Röncke, Frido, Zur einkommensteuerlichen Behandlung der Renten, in BB 1950, S. 586, Sp. 2.
 - 5) Hammerschlag, Karl, Der steuerrechtliche Rentenbegriff, in B 1949, S. 440, Sp. 2.

von einem Wagnis zu sprechen, "wenn die Mindestdauer so bemessen ist, daß sie nach menschlichem Ermessen höher ist als die Lebensdauer der Person, bis zu deren Ableben die Rente gezahlt werden soll". Die gleichen Bedenken können bei einer abgekürzten Leibrente geltend gemacht werden, wenn die Höchstlaufzeit so festgelegt ist, daß derjenige, nach dessen Lebensdauer sich die Rente außerdem richtet, diesen Zeitpunkt bestimmt erleben wird. Sobald jedoch nur im entferntesten eine Wahrscheinlichkeit besteht, daß derjenige, mit dessen Tod die Leibrente erlischt, diesen äußersten Zeitpunkt bei Leibrenten mit bestimmter Höchstlaufzeit nicht erlebt oder bei Leibrenten mit bestimmter Mindestlaufzeit den angegebenen Termin überlebt, ist noch ein, wenn auch nur geringes, Risiko vorhanden und damit eine Leibrente gegeben (1). Verträge über temporäre Leibrenten, die die Höchst- oder Mindestlaufzeit so festlegen, daß jegliches Risiko ausgeschaltet wird, sind als gekünstelte Konstruktionen unwirklich. Durch die im Vertrag gewählte Form der temporären Leibrente wird nur das verdeckt, was wirklich gewollt ist, nämlich die Vereinbarung einer Zeitrente. Eine solche Vereinbarung über eine temporäre Leibrente, der jegliches Risiko fehlt, ist deshalb als Zeitrente zu behandeln (§ 5 Abs. 1 StAnpG).

Eine verlängerte Leibrente könnte man in eine Zeit- und eine Leibrente aufteilen, wenn die mittlere Lebenserwartung desjenigen, von dessen Lebensdauer die Laufzeit der Rente abhängt, höher ist als die verlangte Mindestlaufzeit. Man würde bis zum Ende der Mindestlaufzeit eine Zeitrente annehmen. Für die Zeitspanne, um die die mittlere Lebenserwartung die Mindestlaufzeit übertrifft, wäre dann eine Leibrente gegeben.

Es liegt eine Rentenverpflichtung vor (2), bei der der eine Teil der Bezüge davon abhängig ist, daß derjenige, an dessen Lebensdauer die Fortdauer der Zahlungen geknüpft ist, das Ende der Mindestlaufzeit überlebt. Zwar hat der RFH (3) in einem Fall eine verlängerte Leibrente aufgeteilt, wobei die Zahlungen bis zum Ende der Mindestlaufzeit als Kaufpreistraten und die nach dem

-
- 1) a. A. BFH VI 75/55 v. 12.4.1957, in BStBl 1957, Teil III, S. 275, Sp. 2.
 - 2) Lantau, Karl-Heinz, Die Ermittlung des Ertragsanteils bei Leibrenten mit einer bestimmten Mindestlaufzeit, in BB 1956, S. 1182. Herrmann-Carl-Heuer, Gerhard, Kommentar zur Einkommensteuer und Körperschaftsteuer, 7. Aufl. Köln 1955, Anm. 4 zu § 22 EStG (S. E 1148). Blümich, Walter - Falk, Ludwig, Einkommensteuergesetz, 7. Aufl. Berlin-Frankfurt 1955, S. 961. Littmann, Eberhard, Das Einkommensteuerrecht, 4. Aufl. Stuttgart 1954, S. 681. Raabe, Günther, Rente oder Kaufpreistraten?, in StP 1953, S. 67, Sp. 1.
 - 3) RFH VI 435/40 v. 8.1.1941, in StW 1941, Nr. 146.

Ende der Mindestlaufzeit als Leibrente angesehen wurden. Dieses Urteil ist aber eine Ausnahme. Es wurde auch nicht im Reichssteuerblatt veröffentlicht. Bereits in seinem nächsten Urteil hat der RFH (1) anders entschieden und die verlängerte Leibrente nicht aufgeteilt, sondern sie einheitlich als Leibrente behandelt.

301 12. Schriftform des Leibrentenversprechens

Nach § 761 BGB müssen Leibrenten schriftlich versprochen werden. In der Literatur (2) wird die Auffassung vertreten, daß auch im Sinne des Einkommensteuerrechts ein gültiges Leibrentenversprechen nur vorliegt, wenn die Schriftform gewahrt ist. Selbst Oswald (3) schließt sich neuerdings dieser Auffassung an, nachdem er vorher (4) zur steuerlichen Gültigkeit eines Leibrentenversprechens die Schriftform wegen § 5 Abs. 3 StAnpG nicht für notwendig gehalten hatte.

Der RFH (5) sagt hierzu: "Dabei muß für Vereinbarungen unter Lebenden allerdings im Grundsatz verlangt werden, daß die Verträge in bürgerlich-rechtlich gültiger Weise abgeschlossen sind." "Überdies könnte in diesem Falle, . . . , nach Lage der Dinge einkommensteuerrechtlich auch anerkannt werden, daß die bürgerlich-rechtlich nötige Rechtsform durch die Meinung, rechtlich gebunden zu sein, und den dauernden Vollzug ausreichend ersetzt ist."(6)

- 1) RFH VI 28/43 v. 29.3.1944, in StW 1944, Nr. 150 (Sp. 282).
- 2) Littmann, Eberhard, Das Einkommensteuerrecht, 4. Aufl. Stuttgart 1954, S. 459. Raabe, Günther, Rente oder Kaufpreiskapital?, in StP 1953, S. 66, Sp. 1. Littmann, Eberhard, Die Renten im Einkommensteuerrecht, in Die Steuer 1948, Sp. 226 f. Brönnner, Die Altersversorgung des Geschäftsinhabers bei Geschäftsübergabe in steuerlicher Beziehung, in Uhrmacher-Kalender, Leipzig 1934, S. 78.
- 3) Oswald, Franz, Unterhaltsrenten und Leibrenten im neuen Einkommensteuerrecht, in FR 1955, S. 273, Sp. 1 f.
- 4) Oswald, Franz, Sonstige Einkünfte (§§ 22, 23 EStG), in Neues Steuerrecht von A bis Z, Titel Einkommensteuer, Untertitel Sonstige Einkünfte, Darstellung 1, Bl. 2, S. 1 (Lieferung 124 v. 1.9.1951).
- 5) RFH VI A 2056/32 v. 1.2.1933, in RStBl 1933, S. 584, Sp. 1 u. 2.
- 6) sinngemäß ebenso: Herrmann, Carl - Heuer, Gerhard, Kommentar zur Einkommensteuer und Körperschaftsteuer, 7. Aufl. Köln 1955, Anm. 23 zu § 9 EStG.

Ebenso darf nach Becker (1), wenn "an der Ernstlichkeit des Verpflichtungswillens und dem Weiterbestehen des Verpflichtungswillens nicht gezweifelt werden" kann, "allein deshalb, weil die Form nicht eingehalten worden ist, der Abzug (und damit auch das Vorliegen einer Leibrente; Anm. des Verf.) nicht versagt werden".

Das Steuerrecht geht bei der Beurteilung steuerlicher Tatbestände von der wirtschaftlichen Betrachtungsweise aus. "Die Steuer hält sich an das, was ist, und nicht an das, wie es vielleicht nach der bürgerlichen Rechtsordnung unter den Beteiligten sein sollte." (2). Wenn also Zahlungen auf Grund eines Vertrages geleistet werden, der alle Merkmale einer Leibrente enthält, nur daß die schriftliche Form des Versprechens fehlt, der Verpflichtete sich aber rechtlich gebunden fühlt, so sind diese als Leibrentenzahlungen anzuerkennen. Wird aber von der schriftlichen Form deshalb Abstand genommen, weil die Vertragspartner eine feste Bindung scheuen, so liegt keine Leibrente vor. In diesem Falle wollten die Parteien wirtschaftlich etwas anderes.

Der Einwand Littmanns (3), § 5 Abs. 3 StAnpG sei deshalb nicht anwendbar, weil die Rente ein auf Dauer berechnetes Geschäft sei, bei dem auf Grund der Leistungen in der Vergangenheit noch gar nicht beurteilt werden könne, ob die Beteiligten auch in der Zukunft die wirtschaftlichen Wirkungen des Geschäfts eintreten lassen wollten, dürfte nicht anzuerkennen sein. Die Einkommensteuer erfaßt die Verhältnisse eines verfloßenen Zeitraums.

Für die einkommensteuerliche Beurteilung genügt, daß aus den bisherigen Verhältnissen auf das Vorliegen einer Leibrente geschlossen werden kann (4).

Die Möglichkeit, in Zukunft wegen Formmangels die Leistungen einstellen zu können, reicht nicht aus, in der Gegenwart die Behandlung als Leibrente zu versagen, zumal § 5 Abs. 5 StAnpG bestimmt, daß die Steuerfestsetzungen der Vergangenheit zu ändern sind, wenn sich die Beteiligten plötzlich nicht mehr gebunden fühlen.

-
- 1) Becker, Enno, Das Einkommensteuergesetz, Stuttgart 1928, Bem. 23 Z. a, ß zu § 15 EStG 1925.
 - 2) Ott, Zu den allgemeinen steuerrechtlichen Vorschriften des Steueranpassungsgesetzes, in StW 1935, Sp. 977.
 - 3) Littmann, Eberhard, Das Einkommensteuerrecht, 4. Aufl. Stuttgart 1954, S. 459.
 - 4) Becker, Enno, Das Einkommensteuergesetz, Stuttgart 1928, Bem. 23 Z. a, ß zu § 15 EStG 1925.

31. Einteilung unter dem Blickpunkt der Leistungsart

Nach der Sache, aus der die einzelne Rentenleistung besteht, können wir folgende Einteilung vornehmen (1):

- a) Geldrenten
 - aa) Reine Geldrenten
 - ab) Geldrenten mit Wertsicherungsklausel
- b) Sachrenten
 - ba) Reine Sachrenten
 - bb) Sachrenten mit Geldwertsicherungsklausel.

32. Einteilung unter dem Blickpunkt der Ursache der Rente

Wir unterscheiden hier zwischen Veräußerungsrenten und Versorgungsrenten. Jedoch ist nicht jede Rente entweder eine Veräußerungs- oder eine Versorgungsrente. Es sind auch gemischte Renten möglich, bei denen ein Teil als Veräußerungsrente, der andere Teil als Versorgungsrente anzusehen ist. Ob nun eine Rente oder ein Teil einer gemischten Rente Veräußerungs- oder Versorgungsrente ist, hängt vom Einzelfall ab (2). Entscheidend für die Beurteilung sind hierbei der Wille der Vertragsschließenden und die beim Abschluß des Vertrages bestehenden tatsächlichen Verhältnisse (3). Lassen die tatsächlichen Verhältnisse nur eine Deutung zu, dann ist die Auffassung der beteiligten Personen ohne Bedeutung, auch wenn diese untereinander die gleiche Meinung haben (4). Der Vorrang der tatsächlichen Verhältnisse, wie sie ein unbeteiligter Dritter sieht, vor dem Willen der beteiligten Personen ist durch die im Steuerrecht geltende wirtschaftliche Betrachtungsweise begründet. Las-

-
- 1) siehe hierzu noch Abschn. 103 0.
 - 2) RFH VI A 1 und 2/31 v. 28.6.1932, in StW 1932, Nr.902.
ähnlich: Korn, Rudolf, Rentenzahlungen und Einkommensteuer, in DNotZ 1953, S.592. Raabe, Günther, Rente oder Kaufpreisklausel?, in StP 1953, S.146, Sp.2. Stender, Bei Übernahme der Praxis wird eine Rente zugesagt, in Die Medizinische Welt 1941, S.539, Sp.1. Kapp, Die Besteuerung von Renten und von Kapitalzahlungen zur Ablösung von Renten, in DStZ 1940, S.271, Sp.2. Henze, Der entgeltliche Übergang eines gewerblichen Betriebs, in DStZ 1938, S.910, Sp.1.
 - 3) FG München III 318/55 v. 11.4.1957, in DStZE 1957, S.456, Sp.1.
 - 4) FG München III 262/55 v. 21.12.1955, in DStZE 1957, S.399, Sp.1.

sen die zur Zeit des Vertragsabschlusses vorhandenen Umstände beide Deutungen zu, so entscheidet über die Art der Rente der Wille der beteiligten Personen. Geben diese voneinander abweichende Erklärungen ab, so ist die Auffassung des Rentenverpflichteten maßgebend, wenn der Rentenempfänger und der Übergeber des Vermögens dieselbe Person sind. Sind Rentenempfänger und Übergeber des Vermögens verschiedene Personen (Rente zugunsten einer dritten Person), dann entscheidet der Wille des Übergebers des Vermögens (1). Ursache für diese Regelung ist das Voreingenommensein des Begünstigten, für den die eigene Versorgung zu sehr im Vordergrund steht, so daß seine Meinung bei der Beurteilung möglichst ausgeschaltet werden soll.

320. Veräußerungsrenten

320 0. Begriff der Veräußerungsrente

Die Veräußerungsrente unterscheidet sich von der Versorgungsrente vor allem dadurch, daß ihre Höhe nach kaufmännischen Gesichtspunkten und nicht nach den Bedürfnissen des Rentenberechtigten bestimmt wird (2). Der Charakter des Entgelts steht im Vordergrund. Die Rente soll an Stelle eines festen Kaufpreises die Gegenleistung für die überlassenen Wirtschaftsgüter darstellen (3). Daher ist ein Kennzeichen der Veräußerungsrente, daß Leistung und Gegenleistung, nämlich der Wert der überlassenen Wirtschaftsgüter und der Wert der Rente, im wesentlichen ausgeglichen sind (4). Deshalb ist auch

-
- 1) FG München III 262/55 v. 21.12.1955, in DStZE 1957, S. 399, Sp. 1 f.
 - 2) ähnlich: BFH IV 217/54 v. 2.2.1956, in BStBl 1956, Teil III, S. 89, Sp. 1.
BFH IV 19/56 v. 8.3.1956, in BStBl 1956, Teil III, S. 127, Sp. 1.
BFH I 87/56 v. 4.12.1956, in B 1957, S. 83, Sp. 2.
Hammerschlag, Karl, Rentenzahlungen als Betriebsausgaben, in B 1949, S. 475, Sp. 2. Grieger, Pensionszusage bei Personengesellschaften, in BB 1958, S. 32, Sp. 2.
 - 3) Grune, Günter, Die einkommensteuerliche Behandlung von betrieblichen Renten, in StWa 1955, S. 74, Sp. 1.
RFH VI A 827/27 v. 7.5.1930, in StW 1930, Nr. 975 (Sp. 1420 oben).
 - 4) BFH VI 579/53 v. 4.5.1955, in BStBl 1955, Teil III, S. 302, Sp. 2.
Grune, Günter, Die einkommensteuerliche Behandlung von betrieblichen Renten, in StWa 1955, S. 74, Sp. 1.
ähnlich: BFH VI 27/56 v. 8.2.1957, in BStBl 1957, Teil III, S. 209, Sp. 1.
FG Nürnberg III 302/55 v. 30.11.1956, in EFG 1957, Nr. 389 (S. 311, Sp. 2).

die Veräußerungsrente regelmäßig schärfer umgrenzt als die Versorgungsrente (1).

Zwar kann man sagen, daß auch Veräußerungsrenten der Versorgung des Rentenberechtigten dienen (2). Der Veräußerer vereinbart die Rente nur aus dem Grunde, um seine Versorgung oder die eines Dritten ganz oder zum Teil zu sichern. Bei der Veräußerungsrente kommt aber noch die Besonderheit hinzu, daß beide Parteien die Höhe der Rente nach dem Wert der übergebenen Vermögensgegenstände bestimmen. Vor allem muß der Erwerber der Auffassung sein, daß ihn nicht moralische Gründe zur Übernahme der Rentenverpflichtung bewogen haben, sondern daß er mit dem Eingehen der Rentenverpflichtung das Entgelt für die überlassenen Wirtschaftsgüter entrichtet hat (3). Daher sagt Littmann (4): "Die ... Veräußerungsrente (Kaufpreisrente) ist nichts anderes als eine besondere Bemessung des Kaufpreises."

Nach dem Grundsatz, daß bei der Veräußerungsrente der Gedanke des Entgelts im Vordergrund steht, definiert Korn (5) die Veräußerungsrente als "eine Rente, die an Stelle eines festen Kaufpreises die Gegenleistung bildet für die Überlassung eines Wirtschaftsgutes oder einer Vermögensgesamtheit (bebautes oder unbebautes Grundstück, gewerblicher oder landwirtschaftlicher Betrieb, Beteiligung usw.)". Vereinigen wir diese Begriffsbestimmung mit der allgemeinen Rentendefinition, so erhalten wir folgenden Begriff der Veräußerungsrente: "Veräußerungsrenten sind Früchte des Rentenstammrechts, die als wiederkehrende Bezüge vertretbarer Sachen in jeweils gleicher Höhe und in gleichbleibender Form an Stelle eines festen Kaufpreises für die Überlassung von Wirtschaftsgütern gewährt werden." Der Ausdruck "Vermögensgesamtheit" braucht nicht besonders erwähnt zu werden, da eine Vermögensgesamtheit sich immer aus Wirtschaftsgütern zusammensetzt.

-
- 1) Raabe, Günther, Rente oder Kaufpreisrate?, in StP 1953, S.146, Sp.2. Stender, Bei Übernahme der Praxis wird eine Rente zugesagt, in Die Medizinische Welt 1941, S.539, Sp.1.
 - 2) Zitzlaff, Einkommensteuerliche Behandlung der Renten, in B 1951, S.46, Sp.1.
 - 3) Hammerschlag, Karl, Rentenzahlungen als Betriebsausgaben, in B 1949, S.475, Sp.2.
 - 4) Littmann, E., Steuerlich abzugsfähige und nicht abzugsfähige Rentenleistungen, in Inf.1952, S.307, Sp.1.
 - 5) Korn, Rudolf, Rentenzahlungen und Einkommensteuer, in DNotZ 1953, S.588 f.

320 1. Veräußerungsrenten bei Vermögensübergängen an nicht unterhaltsberechtignte Personen

Werden bei Vermögensübergängen an nicht unterhaltsberechtignte Personen Renten vereinbart, so spricht eine große Vermutung dafür, daß diese Renten Veräußerungsrenten sind (1). Man geht davon aus, daß bei Vermögensübergängen zwischen fremden Personen weniger die Bedürfnisse des Rentenberechtignten als der tatsächliche Wert der übergebenen Vermögensgegenstände die Höhe der vereinbarten Rente bestimmt haben (2). Die Annahme einer Versorgungsrente im Zusammenhang mit Vermögensübergängen an nicht unterhaltsberechtignte Personen ist von besonderen Voraussetzungen abhängig. Sie ist dann anzunehmen, wenn sich bei Begründung der Rente beide Parteien über den Wert der übergebenen Vermögensgegenstände im unklaren und greifbare Vermögensgegenstände nur in untergeordneter Höhe vorhanden waren (3). Versorgungsrenten liegen auch vor, wenn einem aus einer Personengesellschaft ausscheidenden Gesellschafter oder dessen Angehörigen eine Rente zugesagt wird, die als Zusatzentgelt für der Gesellschaft geleistete Dienste ähnlich den Pensionszahlungen an Angestellte gedacht ist (4). Eine weitere Möglichkeit

- 1) Hartz, Geschäftsübergabe gegen Rente vom Vater an den Sohn, in B 1955, S. 655, Sp. 2. Kempkes, Georg, Einkommensteuerliche Behandlung von Renten bei Vermögensveräußerung, in FR 1950, S. 288, Sp. 1. Hammerschlag, Karl, Rentenzahlungen als Betriebsausgaben, in B 1949, S. 475, Sp. 2. Littmann, E., Die Renten im Einkommensteuerrecht, in Die Steuer 1948, Sp. 229.
RFH VI 629/38 v. 12. 10. 1938, in RStBl 1939, S. 123, Sp. 1.
FG Hannover II 529/55 v. 10. 7. 1958, in EFG 1958, Nr. 505 (S. 403, Sp. 1).
- 2) BFH I 232/54 v. 12. 7. 1955, in BStBl 1955, Teil III, S. 303, Sp. 2.
- 3) So FG München III 318/55 v. 11. 4. 1957, in DStZE 1957, S. 456, Sp. 1.
Ähnlich: Kubisch, Hans, Die einkommensteuerliche Behandlung der Renten bei Betriebsveräußerungen, in StW 1948, Sp. 609 f.
- 4) So RFH VI 91/40 v. 7. 5. 1941, in RStBl 1941, S. 554, Sp. 1.
RFH I A 241/32 v. 13. 2. 1934, in StW 1934, Nr. 515 (Sp. 1111).
Littmann, Eberhard, Erbe und Erbauseinandersetzung in der Einkommensteuer, in FR 1958, S. 511, Sp. 2. Grieger, Pensionszusage bei Personengesellschaften, in BB 1958, S. 32, Sp. 2. Brockhoff (Hedin), Zur Besteuerung von Renten und anderen wiederkehrenden Bezügen, in DStZ 1955, S. 241. Grune, Günter, Die einkommensteuerliche Behandlung von betrieblichen Renten, in StWa 1955, S. 77, Sp. 1. Korn, Rudolf, Renten-

deutet der RFH in dem Urteil VI 629/38 (1) an. Eine Versorgungsrente sei auch dann anzunehmen, wenn das Unternehmen einem ausscheidenden Gesellschafters mehr aus moralischen Erwägungen eine Rente zusichere (2). Das Unternehmen könne ein Interesse daran haben, daß die früheren Inhaber nicht unversorgt seien. Diese soeben erwähnten Fälle kommen jedoch selten vor. Bei Rentenvereinbarungen, die im Zusammenhang mit der Übergabe von Einzelunternehmen abgeschlossen werden, ist das FG Hannover (3) der Auffassung, daß diese sich regelmäßig nur auf der wirtschaftlichen Ebene abspielten. Versorgungsrenten sind daher im Zusammenhang mit Vermögensübergängen an nicht unterhaltsberechtigte Personen Ausnahme (4).

320 2. Veräußerungsrenten bei Vermögensübergängen an unterhaltsberechtigte Personen

Werden bei Vermögensübergängen an unterhaltsberechtigte Personen Renten vereinbart, so können diese Versorgungsrenten oder Ver-

zahlungen und Einkommensteuer, in DNotZ 1953, S.591 f. Raabe, Günther, Rente oder Kaufpreisrate?, in StP 1953, S.180, Sp.1. Littmann, E., Steuerlich abzugsfähige und nicht abzugsfähige Rentenleistungen, in Inf. 1952, S.307, Sp.2. Hammerschlag, Karl, Rentenzahlungen als Betriebsausgaben, in B 1949, S.475, Sp.2. Littmann, E., Die Renten im Einkommensteuerrecht, in Die Steuer 1948, Sp.229. Stender, Bei Übernahme der Praxis wird eine Rente zugesagt, in Die Medizinische Welt 1941, S.539, Sp.2.

- 1) RFH VI 629/38 v. 12.10.1938, in RStBl 1939, S.123, Sp.1.
- 2) ebenso: Brönner, H., Die steuerliche Behandlung der Versorgungsrente des Personengesellschafters, in WT-Steuerdienst 1943, S.8, Sp.1. Grieger, Pensionszusage bei Personengesellschaften, in BB 1958, S.32, Sp.2. FG Hannover IV 529/55 v. 10.7.1958, in EFG 1958, Nr.505 (S.403, Sp.1).
- 3) FG Hannover IV 529/55 v. 10.7.1958, in EFG 1958, Nr.505 (S.403, Sp.1).
- 4) RFH VI 91/40 v. 7.5.1941, in RStBl 1941, S.554, Sp.1.
Hartz, Geschäftsübergabe gegen Rente vom Vater an den Sohn, in B 1955, S.655, Sp.2. Grune, Günter, Die einkommensteuerliche Behandlung von betrieblichen Renten, in StWa 1955, S.77, Sp.1. Dahlheimer, Karl, Besteuerung von Renten und von Kapitalzahlungen zur Ablösung von Renten bei Vermögensveräußerungen, in DStZE 1951, S.254, Sp.2. Hammerschlag, Karl, Rentenzahlungen als Betriebsausgaben, in B 1949, S.475, Sp.2. Kapp, Die Besteuerung von Renten und von Kapitalzahlungen zur Ablösung von Renten, in DStZ 1940, S.271, Sp.2.

äußerungsrenten sein (1). Eine Veräußerungsrente liegt dann vor, wenn "Leistung und Gegenleistung nach den im Wirtschaftsverkehr üblichen Grundsätzen gegeneinander abgewogen" (2) werden. Bei der Prüfung, ob Leistung und Gegenleistung im wesentlichen ausgeglichen sind, wird man jedoch innerhalb des gegebenen Schätzungsrahmens der Auffassung der Parteien Bedeutung zumessen müssen (3). Im allgemeinen werden Rentenverpflichtungen an unterhaltsberechtigte Personen, die im Zusammenhang mit Vermögensübergängen vereinbart werden, Versorgungsrenten sein (4). Diese von der Rechtsprechung bei Vermögensübergängen von Eltern auf Kinder aufgestellten Grundsätze dürften auf alle Fälle anzuwenden sein, in denen Renten an unterhaltsberechtigte Personen im Zusammenhang mit Vermögensübergängen ausbedungen werden. Der BFH begründet seine Auffassung damit, daß für die Bemessung der Rente weniger der Wert der übergebenen Vermögensgegenstände im Zeitpunkt der Übertragung als die Bedürfnisse der Eltern und die finanziellen Möglichkeiten der übernehmenden Kinder maßgebend seien (5). Für die Höhe der Rente seien demnach vorwiegend familiäre Überlegungen von Bedeutung. Die Übergabe sei keine Veräußerung, sondern eine Schenkung, die eine vorweggenommene Erbschaft darstelle, verbunden mit einer Sicherung der eigenen Versorgung der übergebenden

-
- 1) BFH I 232/54 v. 12.7.1955, in BStBl 1955, Teil III, S.303, Sp.1.
BFH IV 217/54 v. 2.2.1956, in BStBl 1956, Teil III, S.88, Sp.2.
 - 2) BFH VI 27/56 v. 8.2.1957, in BStBl 1957, Teil III, S.209, Sp.1.
ähnlich: BFH I 87/56 v. 4.12.1956, in B 1957, S.83, Sp.2.
BFH IV 579/53 v. 4.5.1955, in BStBl 1955, Teil III, S.302, Sp.2.
Littmann, Eberhard, Erbe und Erbauseinandersetzung in der Einkommensteuer, in FR 1958, S.511, Sp.2.
 - 3) BFH IV 19/56 v. 8.3.1956, in BStBl 1956, Teil III, S.127, Sp.2.
Brockhoff, H., Renten als Sonderausgaben, in Inf.1958, S.334, Sp.1, will entgegen der Rechtsprechung des BFH eine Veräußerungsrente in allen den Fällen, in denen zwischen Leistung und Gegenleistung nicht ein offensichtliches Mißverhältnis vorliegt, sehen.
 - 4) BFH IV 579/53 v. 4.5.1955, in BStBl 1955, Teil III, S.302, Sp.2.
BFH IV 217/54 v. 2.2.1956, in BStBl 1956, Teil III, S.88, Sp.2.
BFH I 87/56 v. 4.12.1956, in B 1957, S.83, Sp.2.
FG Düsseldorf II 280/54 E v. 7.9.1955, in B 1956, S.57 f.
 - 5) BFH I 232/54 v. 12.7.1955, in BStBl 1955, Teil III, S.303, Sp.2.
BFH IV 217/54 v. 2.2.1956, in BStBl 1956, Teil III, S.88, Sp.2.

Eltern (1). Dieser Rechtsprechung ist zuzustimmen. Bei Vermögensübergängen von Eltern auf Kinder werden wohl in den seltensten Fällen Erwägungen über das Verhältnis von Leistung und Gegenleistung angestellt werden.

Eine Versorgungsrente und damit keine Veräußerungsrente ist dann anzunehmen, wenn der Wert der Rentenverpflichtung erheblich höher ist als der Wert der übertragenen Vermögensgegenstände (2). Diese Folgerung ist jedoch umstritten (3).

321. Versorgungsrenten

321 0. Begriff der Versorgungsrente

Eine Versorgungsrente kann äußerlich im Zusammenhang mit einer Gegenleistung des Rentenberechtigten oder eines Dritten stehen; sie kann aber auch ohne Zusammenhang mit einer solchen gewährt werden. Wenn im Zusammenhang mit einer Gegenleistung eine Rente zugesagt wird, bei der die Höhe der Rente nicht nach dem Wert der Gegenleistung bestimmt wird, dann liegt eine Versorgungsrente vor (4). Zwischen beiden besteht nur eine lockere Verbindung. Die Höhe der gewährten Rente wird auf seiten des Rentenverpflichteten vorwiegend durch persönliche Beweggründe bestimmt (5). Das FG Nürnberg (6) drückt dies so aus: "Versorgungsrenten sind solche wiederkehrenden Leistungen, die überwiegend aus persönlichen Gründen, nämlich um eine Versorgung des Begünstigten, die ihre Rechtsgrundlage in einer

- 1) BFH IV 579/53 v. 4.5.1955, in BStBl 1955, Teil III, S.302, Sp.2. FG Düsseldorf I 280/54 E v. 7.9.1955, in B 1956, S.58, Sp.1.
- 2) Grune, Günter, Die einkommensteuerliche Behandlung von betrieblichen Renten, in StWa 1955, S.77, Sp.1. Grune bezeichnet diese Renten als "unentgeltliche Leibrenten".
- 3) vgl. hierzu Abschn. 321 2.
- 4) ähnlich: Hammerschlag, Karl, Rentenzahlungen als Betriebsausgaben, in B 1949, S.475, Sp.2. Korn, Rudolf, Rentenzahlungen und Einkommensteuer, in DNotZ 1953, S.591 f. Littmann, E., Die Renten im Einkommensteuerrecht, in Die Steuer 1948, Sp.228 f. Brönnner, H., Die steuerliche Behandlung der Versorgungsrente des Personengesellschafters, in WT-Steuerdienst 1943, S.8, Sp.1.
- 5) Hammerschlag, Karl, Rentenzahlungen als Betriebsausgaben, in B 1949, S.475, Sp.2.
- 6) FG Nürnberg III 302/55 v. 30.11.1956, in EFG 1957, Nr.389 (S.311, Sp.2).

rechtlichen oder sittlichen Verpflichtung des Leistenden hat, zu gewährleisten." Wir können daher unter Beachtung des allgemeinen Rentenbegriffs die Versorgungsrente wie folgt definieren: "Versorgungsrenten sind Früchte des Rentenstammrechts, die als regelmäßig wiederkehrende Bezüge vertretbarer Sachen in jeweils gleicher Form und in gleichbleibender Höhe gewährt werden, ohne daß sie eine Gegenleistung für die Hergabe von Wirtschaftsgütern darstellen."

321 1. Versorgungsrenten an nicht unterhaltsberechtigte Personen

Renten, die im Zusammenhang mit Vermögensübergängen vereinbart werden, sind nur in Ausnahmefällen Versorgungsrenten (1). Einzelne Fälle, besonders beim Ausscheiden eines Gesellschafters aus einer Personengesellschaft, wurden schon in Abschn. 320 1 erwähnt. Hierzu sind auch noch die Renten an ausscheidende lästige Gesellschafter zu rechnen, wenn ihr Anteil am Vermögen der Gesellschaft anderweitig abgegolten wurde und ihr Ausscheiden nur durch die Zusage einer Rente zu erreichen war, die an Stelle des jetzt wegfallenden Gewinns ihre Versorgung sichert. Soweit die dem ausscheidenden lästigen Gesellschafter oder den anderen bisher erwähnten Rentenberechtigten gewährten Renten gleichzeitig auch deren vermögensrechtliche Ansprüche abgegolten sollen, ist eine Aufteilung in eine anteilige Veräußerungs- und eine anteilige Versorgungsrente geboten.

Von den Versorgungsrenten, die nicht im Zusammenhang mit der Übergabe von Vermögensgegenständen stehen, sind die Pensionen an frühere Angestellte die wichtigsten. Sie stellen ein nachträgliches Entgelt für die dem Unternehmen früher geleisteten Dienste dar. Zu den Versorgungsrenten gehören auch noch diejenigen Renten, die ohne wirtschaftlichen Grund vollkommen freiwillig bezahlt werden.

321 2. Versorgungsrenten an unterhaltsberechtigte Personen

Renten, die bei Vermögensübergängen an unterhaltsberechtigte Personen vereinbart werden, sind im allgemeinen Versorgungsrenten (2). Man nimmt an, daß hier auf beiden Seiten der Gedanke der Unterhaltsgewährung

1) vgl. Abschn. 320 1 und die dazugehörige Anmerkung.

2) vgl. Abschn. 320 2.

im Vordergrund stand (1). Während in den Fällen, in denen der Wert der Rentenverpflichtung erheblich hinter dem Wert des übergebenen Vermögens im Zeitpunkt der Übergabe zurückbleibt, mit Sicherheit eine Versorgungsrente vorliegt (2), hängt es in den Fällen, in denen Leistung und Gegenleistung in etwa ausgeglichen sind, von der Auffassung der beteiligten Personen ab(1).

Ist der Wert der Rentenverpflichtung höher als der Wert der übergebenen Gegenstände, so fragt es sich, ob man die Rente in eine anteilige Veräußerungs- und eine anteilige Versorgungsrente aufteilen oder die ganze Rente als Versorgungsrente ansehen soll. Eine Aufteilung wird in der Literatur von mehreren Autoren befürwortet (3). Von diesen stützen sich Grune und Brockhoff auf das Urteil des BFH IV 391/52 v. 3. 6. 1953 (4), das mit der früheren Rechtsprechung des RFH brechen soll. Dies trifft nicht ganz zu. Das Urteil bricht nur insoweit mit der Rechtsprechung des RFH, als es eine Versorgungsrente in einen nach § 10 Abs. 1 Z. 1 EStG abzugsfähigen und einen nach § 12 Z. 2 EStG nicht abzugsfähigen Teil zerlegt, während früher (5) die Rente einheitlich beurteilt wurde, also entweder nach § 10 Abs. 1 Z. 1 EStG voll oder nach § 12 Z. 2 EStG überhaupt nicht abzugsfähig war. Die Möglichkeit der Aufteilung einer Rente an unterhaltsberechtigte Personen in eine anteilige Versorgungs- und eine anteilige Veräußerungsrente behandelt derselbe Senat in einem Urteil

-
- 1) vgl. Abschn. 320 2.
 - 2) Buschhoff, W., Betriebsübertragungen unter Auflagen, in FR 1958, S. 376, Sp. 1.
 - 3) Brockhoff (Hedin), Zur Besteuerung von Renten und anderen wiederkehrenden Bezügen, in DStZ 1955, S. 242. Grune, Günter, Die einkommensteuerliche Behandlung von betrieblichen Renten, in StWa 1955, S. 78, Sp. 1 und StWa 1956, S. 41, Sp. 2. Theis, J., Entgeltliche oder unentgeltliche Betriebsübergabe mit Zahlung von Renten, in FR 1956, S. 70, Sp. 1 f. Beckmann, Steuerliche Behandlung der Renten beim Geber und beim Empfänger, in FR 1956, S. 424, Sp. 2. Lachmund, Die bilanzmäßige und steuerliche Behandlung von Betriebsveräußerungen auf Rentenbasis, in StSA 1956, S. 37, Sp. 1.
Anscheinend auch Biedermann, Franz, Die Rentenbesteuerung, in StSA 1956, S. 130, Sp. 1 f.
 - 4) BStBl 1953, Teil III, S. 265 ff.
 - 5) RFH VI A 856/33 v. 22. 11. 1933, in Amtl. Slg., Bd. 34, S. 340 f.
Diese Auffassung hat der VI. Senat des BFH in dem Urteil VI 27/56 v. 8. 2. 1957, in BStBl 1957, Teil III, S. 208 f., wieder übernommen und dabei ausdrücklich die Ansicht des IV. Senates abgelehnt.

aus dem Jahre 1956 (1). Hier sagt er (2): "Im allgemeinen wird man in den Fällen, in denen der Rentenverpflichtete zusätzliche freiwillige Rentenleistungen tätigt, um die Versorgung des Rentenberechtigten sicherzustellen, in der gesamten Rente einheitlich eine Versorgungsrente annehmen können, die teilweise unter § 10 Abs.1 Ziff.1 und teilweise unter § 12 Ziff.2 EStG fällt." Wie schon die Fassung "im allgemeinen" andeutet und wie der BFH auch noch ausdrücklich erklärt, ist in Ausnahmefällen diese Aufteilung der Rente in eine Versorgungsrente und eine Veräußerungsrente möglich. Fraglich ist, ob der IV. Senat bei einer genaueren Prüfung die Möglichkeit einer Ausnahme aufrechterhält. Er würde dann seine ständige Rechtsprechung aufgeben, die bei diesen Vorgängen die Aufteilung in einen betrieblichen (Veräußerungsrente) und einen außerbetrieblichen Teil (Versorgungsrente) immer ablehnte und das ganze in die außerbetriebliche Sphäre verwies (3). Bei einer späteren Prüfung dieses Falls wird der BFH auch den Bedenken Rechnung tragen müssen, die sich einer Aufteilung in betriebliche Veräußerungs- und außerbetriebliche Versorgungsrente aus § 6 Abs.1 StAnpG entgegenstellen. Durch die gleichzeitige Vereinbarung einer Versorgungs- und einer Veräußerungsrente wird offenbar, daß hier nicht die Verkaufsabsicht, sondern die Unterhaltsgewährung aus familiären Gründen im Vordergrund stand und die Form nur wegen der günstigeren Besteuerung gewählt wurde. Die Auffassung, daß diese Renten voll der außerbetrieblichen Sphäre zuzurechnen sind, scheint auch der VI. Senat zu vertreten (4).

Wird eine Rente einer unterhaltsberechtigten Person ohne Zusammenhang mit einer Gegenleistung gewährt, dann liegt eine außerbetriebliche Versorgungsrente vor (5). Diese Rente ist beim Geber nach § 12 EStG nicht abzugsfähig und beim Empfänger nach § 22 EStG nicht zu versteuern (4).

-
- 1) BFH IV 19/56 v. 8.3.1956, in BStBl 1956, Teil III, S.126 f.
 - 2) BFH IV 19/56 v. 8.3.1956, in BStBl 1956, Teil III, S.127, Sp.1.
 - 3) Vangerow, Erläuterungen zur Rechtsprechung, in StW 1956, Sp.373.
 - 4) BFH VI 27/56 v. 8.2.1957, in BStBl 1957, Teil III, S.209, Sp.1.
 - 5) a.A. BFH I 87/56 v. 4.12.1956, in B 1957, S.83, Sp.2.

Hier werden Renten, die nicht im Zusammenhang mit einer Gegenleistung stehen, als Unterhaltsrenten bezeichnet.

4. DIE PASSIVIERUNGSPFLICHT FÜR VERÄUSSERUNGSRENTEN

40. Die Auffassung der Betriebswirtschaftslehre

400. Nach Eugen Schmalenbach

Nach Schmalenbach (1) gehören außer den Posten der Ausgabebereitschaft und dem Kapitalkonto noch die "schwebenden Posten" in die Bilanz. Zu diesen "schwebenden Posten" gehört auch die Rentenverpflichtung, die beispielsweise der Käufer eines Anlagegegenstandes gegenüber dem Verkäufer übernommen hat, da sich der Rentenkauf bis zur endgültigen Abwicklung über mehrere Perioden erstreckt. Im Rahmen einer weiteren Untergliederung der schwebenden Posten rechnen wir die Rentenverpflichtung zu der Gruppe der "Aufwendungen, die noch nicht Ausgaben sind" (2), für die man auch die Bezeichnung "Aufwand jetzt, Ausgabe später" verwendet.

Der Einreihung unter die "Aufwendungen, die noch nicht Ausgaben sind", steht auch nicht entgegen, daß das Anlagegut in der Periode der Anschaffung nur zum Teil zum Aufwand wird und erst in den folgenden Perioden in die Gewinn- und Verlustrechnung als Aufwand eingeht. Der Teil, der nicht im Jahre der Anschaffung zum Aufwand wird, ist wiederum als schwebender Posten der Aktivseite, getrennt von der Behandlung der Rentenverpflichtung auf der Passivseite, zu betrachten (3). Es genügt, daß diese Ausgaben später zu Aufwand werden.

401. Nach Fritz Schmidt

Fritz Schmidt (4) bezeichnet die Bilanz als eine Rechnung der unvollendeten Umsätze, wobei zu den Passiven "Eingänge von Fremdkapital, die noch nicht wieder zurückgezahlt worden sind", gehören. Kaufen wir beispielsweise ein Anlagegut gegen eine Rente, dann ist die Rentenverpflichtung ein Eingang

-
- 1) Schmalenbach, Eugen, Dynamische Bilanz, 11. Aufl. Köln-Opladen 1953, S. 47.
 - 2) Schmalenbach, Eugen, Dynamische Bilanz, 11. Aufl. Köln-Opladen 1953, S. 55.
 - 3) Schmalenbach, Eugen, Dynamische Bilanz, 11. Aufl. Köln-Opladen 1953, S. 55 i. V. mit S. 52.
 - 4) Schmidt, Fritz, Die organische Tageswertbilanz, 3. Aufl. Wiesbaden 1951, S. 51.

von Fremdkapital, das erst nach und nach durch die einzelnen Rentenleistungen wieder an die Außenwirtschaft zurückfließt.

41. Die Auffassung des Handelsrechts

Die Rentenverpflichtung besitzt Schuldcharakter, da sie immer die Zahlungsverpflichtung gegenüber einer anderen Person zum Inhalt hat. Sie gehört deshalb im Bilanzgliederungsschema des Aktienrechts zu den Verbindlichkeiten oder zu den Rückstellungen, die beide - wenn auch die Rückstellung nur zum Teil (1) - Schuldcharakter besitzen.

Rückstellungen und Verbindlichkeiten unterscheiden sich dadurch, daß bei Verbindlichkeiten Höhe und Fälligkeit der Schuld bekannt sind, während bei Rückstellungen, wenn sie Schuldcharakter haben, die Schuld der Höhe und (oder) der Fälligkeit nach unbestimmt ist (2). Nach dieser Unterscheidung zählen Zeitrenten zu den Verbindlichkeiten und Leibrenten zu den Rückstellungen, da bei letzteren durch die unbekannte Laufzeit die Höhe der Schuld unbestimmt ist. Zeitrenten, die aus Sachen bestehen oder auf einer Wertsicherungsklausel beruhen, müßten eigentlich nach dieser Unterscheidung auch zu den Rückstellungen zählen, da ihre in Deutscher Mark ausgedrückte Höhe unbestimmt ist. Da aber Schulden mit Wertsicherungsklausel und Valutaschulden zu den Verbindlichkeiten rechnen (3), gehören auch Sachrenten und Geldrenten mit Wertsicherungsklausel, die für eine kalendermäßig bestimmte Zeit gewährt werden, zu den Verbindlichkeiten. Valutaschulden unterscheiden sich in demselben Punkt von Schulden in Deutscher Mark wie reine Geldrenten von Geldrenten mit Wertsicherungsklausel, so daß hierauf der Analogieschluß gegründet werden kann.

Verbindlichkeiten sind grundsätzlich zu passivieren. Dies ergibt sich schon aus

-
- 1) Keinen Schuldcharakter besitzt beispielsweise die Rückstellung für unterlassene Instandhaltung.
 - 2) Gutachten des Fachausschusses des Instituts der Wirtschaftsprüfer Nr. 3/1937, in WT 1937, S. 362, Sp. 1. Klatt, Gerhar, Rückstellungen in Ertragssteuerbilanzen, Diss. Frankfurt 1951, S. 24 und 18.
 - 3) Müller, Hans Otto, Die Rechnungslegung der Aktiengesellschaft, Diss. Frankfurt 1938, S. 35. Hertlein, Adolf - Meisner, Kurt, Abschluß und Prüfung der Unternehmungen, 3. Aufl. Leipzig 1942, S. 116.

§ 40 Abs. 2 HGB (1) sowie aus § 39 Abs. 1 HGB. Ebenso muß sich aus § 40 Abs. 2 HGB und § 39 Abs. 1 HGB die Bilanzierungspflicht für Rückstellungen ergeben, soweit sie ungewisse Schulden betreffen. Sie wird auch von der einschlägigen Literatur (2) bejaht. Nur der RFH (3) und ihm folgend der BFH (4) haben bei einer Rückstellungsart (5), nämlich der Rückstellung für Pensionsverpflichtungen, eine Pflicht zur Rückstellungsbildung nach handelsrechtlichen Grundsätzen, die dann auch zu einer steuerlichen Rückstellungspflicht führen müßte, verneint. Diese Divergenz braucht aber nicht weiter erörtert zu werden, da sie das Gebiet der Veräußerungsrente nicht berührt.

42. Die Auffassung des Steuerrechts

Schon aus der handelsrechtlichen Bilanzierungspflicht für Verbindlichkeiten und Rückstellungen ergibt sich über die Abhängigkeit der Steuerbilanz von der Handelsbilanz eine steuerliche Bilanzierungspflicht für Veräußerungsrenten. Über die Passivierungspflicht von Veräußerungsrenten in der Steuer-

-
- 1) Adler, Hans - Düring, Walther - Schmaltz, Kurt, Rechnungslegung und Prüfung der Aktiengesellschaft, 2. Aufl. Stuttgart 1948, S. 129.
 - 2) Auler, Wilhelm, Rückstellungen, Hann. Münden 1953, S. 12. Rudolph, Karl, Wesen und Bedeutung der Rückstellungen, Berlin 1941, S. 18 f. Gutachten des Fachausschusses des Instituts der Wirtschaftsprüfer Nr. 3/1937, in WT 1937, S. 362, Sp. 1. Jäger, Reserven, Rückstellungen und Wertberichtigungsposten als Faktoren zur Sicherung der Aktiengesellschaft, Berlin-Wien 1935, S. 66. Streit, Grundsätze ordnungsmäßiger Bilanzierung für Rückstellungen, Leipzig 1934, S. 27.
 - 3) RFH I A 247, 248/33 v. 3. 7. 1934, in Amtl. Slg., Bd. 36, S. 253. RFH I A 110/36 v. 23. 11. 1937, in RStBl 1938, S. 87, Sp. 1.
 - 4) BFH I 72/52 S v. 5. 8. 1952, in BStBl 1952, Teil III, S. 238, Sp. 2.
 - 5) Die Rückstellung für unterlassene Instandhaltung, für die der OFH, das zeitliche Zwischenglied zwischen RFH und BFH, ein Passivierungsrecht in der Regel verneint, soll hier außer Betracht bleiben.

bilanz besteht in Rechtsprechung (1) und Literatur (2) Einhelligkeit. Die Passivierungspflicht wird meist mit den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung begründet.

-
- 1) RFH VI 149/42 v. 10.2.1943, in StW 1943, Nr.104 (Sp.173).
RFH VI 456/39 v. 26.7.1939, in StW 1939, Nr.472 (Sp.775).
RFH VI 629/38 v. 12.10.1938, in RStBl 1939, S.123, Sp.1.
RFH VI A 917/33 v. 16.8.1934, in StW 1934, Nr.592 (Sp.1287).
RFH VI A 851/32 v. 26.7.1933, in StW 1933, Nr.634 (Sp.1442).
RFH VI A 945/31 v. 1.2.1933, in StW 1933, Nr.274 (Sp.564).
RFH VI A 1501/31 v. 16.11.1932, in StW 1933, Nr.23 (Sp.49).
RFH VI A 2080/29 v. 23.3.1932, in StW 1932, Nr.737 (Sp.1388, 1394).
RFH VI A 1516/29 v. 2.12.1931, in StW 1932, Nr.418 (Sp.784 f.).
RFH I A 276/27 v. 22.12.1927, in StW 1928, Nr.116 (Sp.170).
 - 2) u. a. Blümich, Walter - Falk, Ludwig, Einkommensteuergesetz, 6. Aufl. Berlin-Frankfurt 1951, S.588. Brockhoff (Hedin), Zur Besteuerung von Renten und anderen wiederkehrenden Bezügen, in DStZ 1955, S.241.
Flume, Werner, Die Besteuerung der Renten, in DNotZ 1955, S.120.
Littmann, Eberhard, Steuerlich abzugsfähige und nicht abzugsfähige Rentenleistungen, in Inf.1952, S.307, Sp.2. Kubisch, Hans, Die einkommensteuerliche Behandlung der Renten bei Betriebsveräußerungen, in StW 1948, Sp.600, 607 f. Becker, Enno, Das Einkommensteuergesetz, Bd. II, 2, Stuttgart 1929, Bem. 162 b vor §§ 19 - 21 EStG 1925 (S.95).
a. A. Patz, Die steuerliche Behandlung von Renten und anderen wiederkehrenden Bezügen, in DStBl 1931, Sp.153.

5. DIE BEWERTUNG VON VERÄUSSERUNGSRENTEN

50. Allgemeine Bewertungsregeln für Passiva

500. Im Handelsrecht

Nach § 40 Abs. 2 HGB sind die Schulden mit dem Wert anzusetzen, der ihnen am Bilanzstichtag beizulegen ist. Diese Formulierung enthält keinen festen Wertbegriff. Sie besagt nur, daß die Bewertung so vorzunehmen ist, wie sie für eine fachgerechte Jahresbilanz vorgenommen werden muß. Demnach bestimmen sich die anzusetzenden Werte nach den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung (1).

§ 133 AktGes, der auch für die Bilanzen der Einzelkaufleute und Personengesellschaften als Bestandteil der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung heranzuziehen ist (2), enthält mit Ausnahme der Vorschriften über die Bewertung von Anleihen und den Bilanzansatz des Grundkapitals keine weiteren Hinweise für die Bewertung der Passivposten. Adler-Düring-Schmaltz (3) verweisen deshalb auch hier für den Bilanzansatz der Passiven auf die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung, nach denen dem Grundsatz der Vorsicht Rechnung zu tragen ist und die Schulden eher zu hoch als zu niedrig auszuweisen sind. Als allgemeine Regelung können wir aber festhalten, daß sie mit dem rich-

-
- 1) Adler, Hans - Düring, Walther - Schmaltz, Kurt, Rechnungslegung und Prüfung der Aktiengesellschaft, 3. Aufl. Stuttgart 1957, S. 163.
Schlegelberger, Franz, Handelsgesetzbuch, 3. Aufl. Berlin-Frankfurt 1955, Anm. 4, 5 zu § 40 HGB und die dort angeführte Literatur.
Nicht ganz so weitgehend: Bühler, Ottmar, Bilanz und Steuer, 5. Aufl. Berlin-Frankfurt 1952, S. 219.
 - 2) RFH I 72/39 v. 14. 3. 1939, in RStBl 1939, S. 746, Sp. 1.
Flume, Die Forschungs- und Entwicklungskosten in Handels- und Steuerbilanz, in B 1958, S. 1045, Sp. 1. Adler, Hans - Düring, Walther - Schmaltz, Kurt, Rechnungslegung und Prüfung der Aktiengesellschaft, 3. Aufl. Stuttgart 1957, S. 388. Herrmann, Carl - Heuer, Gerhard, Kommentar zur Einkommensteuer und Körperschaftsteuer, 7. Aufl. Köln 1955, Anm. 10 zu § 6 EStG. RWP - Blattei, Abt. 14 (Steuerrecht), D, VII, B, III, 1.
 - 3) Adler, Hans - Düring, Walther - Schmaltz, Kurt, Rechnungslegung und Prüfung der Aktiengesellschaft, 3. Aufl. Stuttgart 1957, S. 454.

tigen Wert anzusetzen sind (1), wobei bei unverzinslichen Schulden Abzinsungen vorzunehmen sind.

501. Im Steuerrecht

Für das Steuerrecht gelten nach der Überleitungsvorschrift des § 5 EStG 1958 grundsätzlich dieselben Regeln wie für das Handelsrecht. Die Maßgeblichkeit der Handelsbilanz wird nur durch zwingende Vorschriften des Einkommensteuerrechts durchbrochen, soweit sie von den handelsrechtlichen Grundsätzen abweichen.

Nach § 6 Abs. 1 Z. 3 EStG 1958 sind Verbindlichkeiten unter sinngemäßer Anwendung von § 6 Abs. 1 Z. 2 EStG 1958 zu bewerten, der für das Umlaufvermögen und die nicht abnutzbaren Güter des Anlagevermögens gilt. § 6 Abs. 1 Z. 3 EStG 1958 ist jedoch nicht nur für feste Verbindlichkeiten im Sinne des § 131 Abs. 1, Z. B, V AktGes, sondern auch für Rückstellungen anzuwenden (2). Das Umlaufvermögen und die nicht abnutzbaren Güter des Anlagevermögens sind nach § 6 Abs. 1 Z. 2 EStG 1958 mit den Anschaffungs- oder Herstellungskosten anzusetzen. Statt der Anschaffungs- oder Herstellungskosten kann der Teilwert eingesetzt werden, wenn er niedriger ist. § 6 Abs. 1 Z. 2 EStG 1958 enthält somit eine Kann-Bestimmung. Diese Kann-Bestimmung wird aber durch § 133 Z. 3 AktGes über § 5 EStG 1958 für das Umlaufvermögen zu einer Muß-Bestimmung. Damit gilt über das Handelsrecht auch steuerrechtlich bei der Bewertung des Umlaufvermögens das strenge Niederstwertprinzip (3). Für Beteiligungen, Wertpapiere des Anlagevermögens und Rechte gilt nach Bühler (4) im Steuerrecht das handelsrechtliche "gemilderte Niederstwertprinzip mit Annäherung an das strenge Niederstwertprinzip". Mit den Worten "Annäherung an das strenge Niederstwertprinzip" kennzeichnet Bühler (5) die bei diesen Ge-

-
- 1) ebenso Schlegelberger, Franz, Handelsgesetzbuch, 3. Aufl. Berlin-Frankfurt 1955, Anm. 5 Z. 3 zu § 40 HGB.
 - 2) Blümich, Walter - Falk, Ludwig, Einkommensteuergesetz, 6. Aufl. Berlin-Frankfurt 1951, S. 286 (Anm. 27c zu § 6 EStG).
RFH VI A 1539/30 v. 14.1.1931, in StW 1931, Nr. 289.
 - 3) Bühler, Ottmar, Bilanz und Steuer, 5. Aufl. Berlin-Frankfurt 1952, S. 226f.
 - 4) Bühler, Ottmar, Bilanz und Steuer, 5. Aufl. Berlin-Frankfurt 1952, S. 221, 229.
 - 5) Bühler, Ottmar, Bilanz und Steuer, 5. Aufl. Berlin-Frankfurt 1952, S. 224.

genständen bestehende Möglichkeit, bei nur vorübergehenden Wertminderungen den bisherigen Bilanzansatz beizubehalten. Sobald die Wertminderungen offenbar dauernden Charakter haben, muß dieser Tatsache in der Bilanz Rechnung getragen werden (1). Nach den handelsrechtlichen Grundsätzen sind beim Grund und Boden dauernde Wertminderungen in der Bilanz zu berücksichtigen. Bei einem nur vorübergehenden Absinken des Wertes ist es nicht nötig, Abschreibungen vorzunehmen (2). Beim Firmenwert (3), für den das Handelsrecht nach § 133 Ziff. 5 AktGes sogar jährliche Abschreibungen fordert, verlangen die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung, daß dauerhafte Wertminderungen in der Steuerbilanz berücksichtigt werden müssen.

Das Niederstwertprinzip, das auf der Aktivseite gilt, wird auf der Passivseite zum Höchstwertprinzip (4). Ebenso sprechen wir auf der Passivseite von einem höheren Teilwert, wenn wir den Wert meinen, der dem niedrigeren Teilwert auf der Aktivseite entspricht.

Gilt nun bei Verbindlichkeiten und Rückstellungen das strenge Höchstwertprinzip (analog dem Umlaufvermögen) oder ein gemildertes Höchstwertprinzip mit Annäherung an das strenge Höchstwertprinzip (analog den Beteiligungen)?

Aus den Worten "unter sinngemäßer Anwendung der Vorschriften der Ziffer 2" in § 6 Abs. 1 Z. 3 EStG 1958 könnte man schließen, daß bei kurzfristigen Verbindlichkeiten das strenge Höchstwertprinzip (analog dem Umlaufvermögen) gelte, während bei langfristigen Verbindlichkeiten das gemilderte Höchstwertprinzip mit Annäherung an das strenge Höchstwertprinzip (analog den Wertpapieren des Anlagevermögens) anzuwenden sei. Dieser Schluß ist nicht gerechtfertigt. Für alle Verbindlichkeiten gilt das strenge Höchstwertprinzip (5). Der

1) Bühler, Ottmar, Bilanz und Steuer, 5. Aufl. Berlin-Frankfurt 1952, S. 224.

2) Bühler, Ottmar, Bilanz und Steuer, 5. Aufl. Berlin-Frankfurt 1952, S. 221, 229.

3) so für den Firmenwert Blümich, Walter - Falk, Ludwig, Einkommensteuergesetz, 7. Aufl. Berlin-Frankfurt 1955, S. 381.

4) BFH IV 127/51 v. 7. 8. 1952, in StRK EinkStG § 6 Abs. 1 Ziff. 3 Rechtspruch 22 (S. 28 f.).

BFH I 38/51 v. 7. 8. 1951, in BStBl 1951, Teil III, S. 191, Sp. 2.

5) Bühler, Ottmar, Bilanz und Steuer, 5. Aufl. Berlin-Frankfurt 1952, S. 222. Blümich, Walter - Falk, Ludwig, Einkommensteuergesetz, 6. Aufl. Berlin-Frankfurt 1951, S. 284 (Anm. 27a zu § 6 EStG). RWP-Blattei, Abt. 14 (Steuerrecht), D, VII, C, XIII, 1, a. Groener, L., Die steuerliche Ge-

Bilanzierende muß den Teilwert ansetzen, falls dieser höher ist als der Anfangswert.

Diese Auffassung läßt sich durch den engeren Zusammenhang begründen, der zwischen Umlaufvermögen und Verbindlichkeiten besteht. Alle in Form von Schuldverhältnissen, gleich ob langfristiger oder kurzfristiger Art, zur Außenwelt bestehenden Verbindungen des Betriebes zählen zu den Forderungen und damit zum Umlaufvermögen - ausgenommen ein Teil der in Schuldverschreibungen verbrieften Forderungen -, wenn die Unternehmung als Gläubiger auftritt, oder zu den Verbindlichkeiten und Rückstellungen, wenn das Unternehmen die Schuldnerposition einnimmt.

Auch die Regelung bei den Anleihen verstößt nicht gegen das strenge Höchstwertprinzip. Bei ihnen kann handelsrechtlich das Damnum oder Disagio aktiviert und auf die Laufzeit der Anleihe verteilt werden (§ 133 Z. 6 AktGes). Steuerlich muß diese Aktivierung und Verteilung durchgeführt werden (1). Das strenge Höchstwertprinzip besagt, daß eine Wertminderung im Jahr der Entstehung in der Erfolgsrechnung berücksichtigt werden muß. Das Disagio oder Damnum ist aber keine Wertminderung des Ausgabejahres. Es handelt sich um bei der Ausgabe einbehaltene Zinsen, die die ganze Laufzeit der Anleihe betreffen, so daß sie auf die einzelnen Jahre zu verteilen sind.

winnermittlung bei Einzelfirmen, Personen- und Kapitalgesellschaften, Berlin 1941, S. 148.

Abschn. 37 Abs. 2 EStR 1955.

- 1) RFH VI A 909/33 v. 23.4.1934, in Amtl. Slg., Bd. 36, S. 180 ff.
Zweifelnd: Bühler, Ottmar, Bilanz und Steuer, 5. Aufl. Berlin-Frankfurt 1952, S. 233.

51. Die Bewertung von Veräußerungsrenten, deren Laufzeit kalendermäßig begrenzt ist (Zeitrenten)

510. Zeitrenten mit gleichbleibenden Geldbeträgen in Deutscher Mark

510 0. Die Bewertung im Zeitpunkt der Entstehung

510 00. Der Wert nach der Rentenformel als Anschaffungs- (Anfangs-) und Teilwert

Da § 6 Abs.1 Z.3 EStG 1958 für die Bewertung von Verbindlichkeiten und Rückstellungen auf § 6 Abs.1 Z.2 EStG 1958 verweist, muß es auf der Passivseite auch Anschaffungskosten - besser Anschaffungswert - und Teilwert geben. In der Literatur herrscht die Auffassung, daß man bei Verbindlichkeiten von einem Anschaffungswert nur sprechen könne, wenn die Verbindlichkeiten durch den Zufluß von Geldsummen entstanden seien (1). Bei Schulden, die als Gegenleistungen für Lieferungen oder Leistungen (2) entstehen oder die auf Schadensersatzverpflichtungen beruhen, könne man von einem Anschaffungswert nicht sprechen (3). Man braucht jedoch nicht unbedingt den Ausdruck Anschaffungswert zu verwenden. § 6 Abs.1 Z.3 EStG 1958 spricht auch von einer "sinngemäßen" Anwendung der Vorschriften über die Bewertung des nicht abnutzbaren Anlage- und des Umlaufvermögens. Man spricht deshalb besser von einem "Anfangswert" der Schuld (4).

Eine Zeitrente mit gleichbleibenden Geldbeträgen kann - von definitorischen Erwägungen einmal abgesehen - als eine Summe mehrerer gleichhoher Verpflichtungen angesehen werden, die im Abstand von bestimmten Zeiträumen zu entrichten sind. Der Wert der Rente ist jedoch nicht gleich der Summe der Einzelleistungen. Bei der Berechnung des heutigen Wertes einer Rente muß

-
- 1) Blümich, Walter - Falk, Ludwig, Einkommensteuergesetz, 6. Aufl. Berlin-Frankfurt 1951, S.284 (Anm.27 zu § 6 EStG). RWP-Blattei, Abt.14 (Steuerrecht), D, VII, C, XIII, 1, b.
 - 2) Der Ausdruck "Lieferungen oder Leistungen" ist im Sinne des Umsatzsteuerrechts zu verstehen.
 - 3) Mirre, Ludwig, Die Bewertung in der Handels- und Steuerbilanz der Aktiengesellschaft, Berlin o.J. (ungefähr 1939), S.65.
 - 4) Blümich, Walter - Falk, Ludwig, Einkommensteuergesetz, 6. Aufl. Berlin-Frankfurt 1951, S.285 (Anm.27a zu § 6 EStG). RWP-Blattei, Abt.14 (Steuerrecht), D, VII, C, XIII, 1, b.

auch die Verzinsung berücksichtigt werden. Der Wert einer Zeitrente mit gleichbleibenden Geldbeträgen ist deshalb gleich der Summe der auf den Zeitpunkt der Veräußerung diskontierten Werte der einzelnen Rentenleistungen (1). Diesen Barwert erhalten wir mit Hilfe der Rentenformeln:

$$a) \quad B = \frac{r}{q^n} \cdot \frac{q^n - 1}{q - 1}$$

$$b) \quad B = \frac{r}{q^{n-1}} \cdot \frac{q^n - 1}{q - 1}$$

Die Formel a) gilt, wenn die Rentenleistung jeweils am Ende der Periode fällig ist (postnumerando), die Formel b), wenn sie am Anfang der Periode erbracht werden muß (praenumerando). Für den Anfangswert im Zeitpunkt der Entstehung der Schuld gilt die Vermutung, daß er gleich dem Teilwert ist (2). Damit ist der Rentenbarwert der Schuld, auch Kapitalwert genannt, im Zeitpunkt der Entstehung der Schuld gleich dem Anfangswert und dem Teilwert. Die Bewertung der Zeitrente mit dem Rentenbarwert wird auch allgemein in der neueren Literatur anerkannt (3).

- 1) Röncke, Frido, Zur einkommensteuerlichen Behandlung der Renten, in BB 1950, S. 586, Sp. 2.
Ähnlich Siegel, Anton, Kaufpreisrenten, in StWa 1958, S. 165, Sp. 1 f.
- 2) Blümich, Walter - Falk, Ludwig, Einkommensteuergesetz, 7. Aufl. Berlin-Frankfurt 1955, S. 361. Vogt, Fritz-Josef, Bilanztaktik, 4. Aufl. Heidelberg 1955, S. 155 (Abschn. D 27). Bühler, Ottmar, Bilanz und Steuer, 5. Aufl. Berlin-Frankfurt 1952, S. 265 ff. Becker, Enno, Das Einkommensteuergesetz, Stuttgart 1929, Bd. II, Bem. 239 vor §§ 19-21 EStG 1925 (S. 1084 f.).
RFH VI A 475/34 v. 26. 6. 1935, in RStBl 1935, S. 1496 f.
Alle Zitate beziehen sich auf den Anschaffungswert. Sie gelten aber sinngemäß auch für den Anfangswert.
- 3) Brockhoff (Hedin), Zur Besteuerung von Renten und anderen wiederkehrenden Bezügen, in DStZ 1955, S. 241. Grune, Günter, Die einkommensteuerliche Behandlung von betrieblichen Renten, in StWa 1955, S. 76, Sp. 1. Theis, J., Die einkommensteuerliche Behandlung der Renten, in B 1956, Beilage 11 zu Heft 26, S. 5, Sp. 1. Kubisch, Hans, Die einkommensteuerliche Behandlung der Renten bei Betriebsveräußerungen, in StW 1948, Sp. 603.

510 01. Die einzelnen Größen der Rentenformel

510 010. Die Zusammensetzung jeder einzelnen Rentenzahlung (r)

Wie wir aus der Tilgungsrechnung ersehen können, setzt sich die einzelne Rentenzahlung zusammen aus den Zinsen des jeweiligen Barwertes und der Tilgungsrate (1). Beide machen in ihrer Laufzeit eine gegenläufige Entwicklung durch, wobei der Zinsanteil der Rentenleistung immer um die Zinsen der letzten Tilgungsrate sinkt, während die Tilgungsrate um den gleichen Betrag steigt, so daß beide in der Addition immer die gleiche Summe, nämlich " r ", ergeben.

510 011. Der Zinssatz

510 011 1. Im Vertrag ist kein Zinssatz festgelegt

Ist in dem Kaufvertrag, durch den die Zeitrente begründet wurde, kein Zinssatz festgelegt worden, so obliegt es dem bilanzierenden Kaufmann, einen angemessenen Zinssatz zu bestimmen (2). Wenn keine Zinsen vereinbart wurden, so bedeutet das nicht, daß in den einzelnen Leistungen keine Zinsen enthalten sind. "Sie müssen Zinsen enthalten, da es undenkbar ist, daß der Bf., wenn er den Kaufpreis bei Ankauf des Gutes bar entrichtet hätte, einen Betrag hätte zahlen müssen, der der Summe der Jahreszahlungen entsprochen hätte. Daß bei Abschluß des Vertrages Zinsen nicht erwähnt wurden, ist ohne Bedeutung"(3). Der Zinssatz ist angemessen, wenn er den steuerlichen Bewertungsvorschriften entspricht. Diese Angemessenheit ist gegeben, wenn bei der Höhe des Zinssatzes Art und Laufzeit der Schuld berücksichtigt werden (4).

- 1) Kosiol, Erich, Finanzmathematik, 3. Aufl. Hamburg 1938, S. 50.
- 2) RFH VI 500/37 v. 20.10.1937, in StW 1937, Nr. 631 (Sp. 1207).
Grüne, Günter, Die einkommensteuerliche Behandlung von betrieblichen Renten, in StWa 1955, S. 76, Sp. 1. Kubisch, Hans, Die einkommensteuerliche Behandlung der Renten bei Betriebsveräußerungen, in StW 1948, Sp. 603.
- 3) RFH VI A 851/32 v. 26. 7. 1933, in StW 1933, Nr. 634 (Sp. 1448).
- 4) RFH VI 500/37 v. 20.10.1937, in StW 1937, Nr. 631 (Sp. 1207).
Lantau, Karl-Heinz, Die Bemessung des Teilwertes einer unverzinslichen, befristeten Forderung oder Schuld nach ihrem Barwert, in BB 1954, S. 769, Sp. 1. Siegel, Anton, Kaufpreisrenten, in StWa 1958, S. 165, Sp. 2.

Wie bereits oben dargestellt wurde (1), kann man bei wiederkehrenden Leistungen, deren Ende kalendermäßig bestimmt ist und die im Zusammenhang mit einer Veräußerung begründet werden, von einer Zeitrente erst sprechen, wenn die Zahlungen für eine sehr lange Zeit vereinbart werden. Zahlungen, die 20 Jahre lang zu leisten sind, werden noch nicht als Renten, sondern als Kaufpreissraten angesehen (2). Demnach stehen betriebliche Veräußerungsrenten auf kalendermäßig bestimmte Zeit in ihrer Art den langfristigen Verbindlichkeiten nahe. Es ist also bei ihnen ein Zinssatz anzusetzen, wie er auf dem Kapitalmarkt für langfristige Verbindlichkeiten (Pfandbriefe, Hypothekendarlehen, sonstige langfristige Darlehen) gezahlt wird (3).

Gegen die Bewertung der Veräußerungsrenten auf kalendermäßig bestimmte Zeit mit dem Zinssatz für langfristiges Kapital könnte man einwenden, daß ein Teil der Rente bereits in nächster Zeit zurückgezahlt wird. Bei einer Aufteilung der Zeitrente in ihre Einzelleistungen hätten wir somit kurzfristige, mittelfristige und langfristige Verbindlichkeiten. Da der Zinssatz für kurzfristiges und der für mittelfristiges von dem Zinssatz für langfristiges Kapital abweichen, müßten wir für die Veräußerungsrente auf kalendermäßig bestimmte Zeit einen Zinsfuß ansetzen, der dem gewogenen Mittel aus den drei Zinssätzen entsprechen würde. Diese Berechnung ist nicht notwendig. Der langfristige Zinssatz gilt meist schon für Verbindlichkeiten, die eine Laufzeit von drei Jahren haben. Die Anzahl der Zahlungen, für die demnach ein anderer Zinssatz anzusetzen wäre, ist gegenüber der Anzahl der Zahlungen, für die der Zinssatz für langfristiges Kapital gelten würde, nur klein, so daß bei einem gewogenen Mittel vom Zinssatz für langfristiges Kapital nur wenig abgewichen würde. Diese Abweichung kann, da die Schätzung des Zinssatzes für langfristiges Kapital sowieso Fehler enthalten kann, außer Betracht bleiben. Außerdem beginnt bei manchen Pfandbriefserien die Rückzahlung bereits einige Jahre nach der Ausgabe, indem jährlich eine bestimmte Anzahl Pfandbriefe zur

1) vgl. Abschn. 221 10.

2) vgl. Anmerkung zu Abschn. 221 10.

3) FG Münster Ib 1/54 v. 25. 2. 1954, in EFG 1954, Nr. 143 (S. 128, Sp. 1). Es stellt den Zinssatz für ein 30-jähriges Darlehen gemäß § 7c EStG fest. Röncke, Frido, Zur einkommensteuerlichen Behandlung der Renten, in BB 1950, S. 586, Sp. 2. Er verlangt den Ansatz eines nachhaltig erzielbaren Zinssatzes, den er 1950 auf 3,5% schätzte. Auch der Zinssatz für langfristiges Kapital ist ein nachhaltig erzielbarer Zinssatz, so daß wir in diesem Punkt mit Röncke übereinstimmen.

Rückzahlung ausgelöst wird, während andere Serien an einem bestimmten Termin zurückgezahlt werden. Dieser Unterschied bietet in der Praxis keinen Anlaß, den Zinssatz für beide Pfandbriefarten verschieden zu gestalten. Ebenso verhält es sich mit den Zinssätzen für Tilgungshypotheken und für Hypotheken, die in einem Betrag zurückzuzahlen sind.

510 011 1. Im Vertrag ist ein Zinssatz festgelegt

Enthält ein Veräußerungsvertrag, in dem eine Zeitrente begründet wird, den Hinweis, daß man bei der Festlegung der Rentenhöhe von einem bestimmten Zinssatz ausgegangen sei, so ist diese Bestimmung für die Bewertung und damit die Ermittlung des Rentenbarwerts ohne Bedeutung.

Durch die Vereinbarung einer Rente haben die Vertragspartner bekundet, daß für sie nicht die Zahlung und Verzinsung eines bestimmten Kapitals im Vordergrund stand. Hätten sie das gewollt, so hätten sie einen festen Kaufpreis vereinbart, der mit einem bestimmten Zinssatz zu verzinsen war. Vielmehr haben Käufer und Verkäufer durch die Rentenvereinbarung dargetan, daß ihnen nur an der regelmäßigen Wiederkehr bestimmter Leistungen gelegen war. In diesem Falle ist der Zinssatz eine Rechengröße, die von den subjektiven Vorstellungen der Beteiligten losgelöst ist. Der Käufer muß sich bei der Bewertung der Rente von objektiven Gesichtspunkten leiten lassen. Er hat bei der Ermittlung des Barwerts einen angemessenen Zinssatz unabhängig von der vertraglichen Vereinbarung zu verwenden (1). Angemessen ist, wie oben schon dargestellt wurde (2), der Zinssatz, der auf dem Kapitalmarkt für langfristiges Kapital gezahlt wird.

510 011 2. Ausdrückliche Zinsfreiheit

Ist im Kaufvertrag festgelegt, daß überhaupt keine Verzinsung des in Renten zu entrichtenden Kaufpreises stattfinden soll, so ist diese Vereinbarung für die Bewertung in der Bilanz ohne Bedeutung.

In den meisten Fällen bedeutet die Vereinbarung, daß die einzelnen Rentenleistungen "ohne Zinsen" erfolgen sollen, nur, daß außer den in ihrer Höhe vertraglich festgelegten Rentenleistungen keine Zinsen mehr nebenher zu

1) Siegel, Anton, Kaufpreistraten, in StSA 1957, S. 165, Sp. 1 f. und StWa 1958, S. 165, Sp. 1 f.

2) siehe Abschn. 510 011 0.

entrichten sind (1). Diese Klausel stellt damit keinen Verzicht auf Zinsen dar, sondern bedeutet eine Klärung in der Art, daß Zwischenzinsen in den einzelnen Rentenleistungen bereits enthalten sind. Auch die Einwendungen des Rentenberechtigten im Falle eines RFH-Urteils, daß er im Jahre 1923, in dem der Betrieb gegen 27 Jahre lang laufende Zahlungen veräußert wurde, nur eine wertbeständige Anlage seines Geldes gewollt habe - die Höhe der Einzeleistungen war an eine Wertsicherungsklausel gebunden - und deshalb ausdrücklich auf Zinsen verzichtet habe, konnten den RFH nicht veranlassen, hier von der Berechnung von Zwischenzinsen abzusehen (1).

Es ist deshalb, ebenso wie in den vorhergehenden Fällen, bei der Berechnung des Barwerts der Zinssatz für langfristiges Kapital zu verwenden, da die Zeitrente eine langfristige Verbindlichkeit ist.

510 011 3. Die Bedeutung der Zinssatzhöhe

Der Barwert ist in seiner Höhe unter anderem von der Höhe des Zinssatzes abhängig. Je höher der Zinssatz liegt, desto niedriger ist der Barwert, und je niedriger der Zinssatz ist, desto höher ist der Barwert, wenn wir die anderen Komponenten Zeit und Rentenbetrag gleich hoch ansetzen. Daraus folgt, daß der Zinsanteil in jeder Rentenleistung bei einem höheren Zinssatz höher ist als bei einem niedrigeren Zinssatz.

Beispiel: $r = 1000$; $n = 5$; $p_1 = 2\%$; $p_2 = 8\%$.

$$B_1 = \frac{r}{q_1^n} \cdot \frac{q_1^n - 1}{q_1 - 1}$$

$$B_2 = \frac{r}{q_2^n} \cdot \frac{q_2^n - 1}{q_2 - 1}$$

$$B_1 = \frac{1000}{1,02^5} \cdot \frac{1,02^5 - 1}{0,02}$$

$$B_2 = \frac{1000}{1,08^5} \cdot \frac{1,08^5 - 1}{0,08}$$

$$B_1 = 4\,710,33$$

=====

$$B_2 = 3\,993,--$$

=====

Auf seiten des zur Rentenleistung verpflichteten Unternehmers bedeutet ein hoher Zinssatz in den Jahren, in denen die Rente gezahlt wird, einen höheren

1) RFH IV 48/38 v. 14.7.1938, in StW 1938, Nr.417 (Sp.778).

Aufwand und damit einen niedrigeren Gewinn, während ein niedriger Zinssatz in den Jahren der Rentenzahlung zu einer nicht so starken Belastung der Erfolgsrechnung führt.

510 012. Die Laufzeit der Rente (n)

Die Potenz "n" drückt in der Rentenformel die Laufzeit einer Rente aus. Sie kann nach Jahren, Monaten, Tagen oder anderen Zeitabschnitten bemessen werden.

510 013. Sammelrenten

510 013 0. Zeitrenten, bei denen bereits beim Vertragsabschluß bestimmte Ermäßigungen oder Erhöhungen der einzelnen Rentenleistungen für eine spätere Zeit vorgesehen waren

510 013 00. Ermäßigung der Rentenleistung

In dem Fall eines RFH-Urteils (1) waren 50 Jahre lang monatlich wiederkehrende Zahlungen vereinbart worden, die sich alle 10 Jahre um 500 Gulden ermäßigen sollten. In den ersten 10 Jahren waren monatlich 2 500 Gulden zu entrichten. Für die in ihre Einzelrenten zerlegte Sammelrente gilt folgende Formel, wobei unterstellt wird, daß die Zahlungen jeweils am Monatsende zu leisten waren:

$r = 500; n_1 = 50; n_2 = 40; n_3 = 30; n_4 = 20; n_5 = 10.$

$$B = r \frac{q^{n_1} - 1}{q^{n_1}(q-1)} + r \frac{q^{n_2} - 1}{q^{n_2}(q-1)} + r \frac{q^{n_3} - 1}{q^{n_3}(q-1)} + r \frac{q^{n_4} - 1}{q^{n_4}(q-1)} + r \frac{q^{n_5} - 1}{q^{n_5}(q-1)}$$

1) RFH VI A 192/27 v. 18.1.1928, in StW 1928, Nr. 65.

$$B = \frac{r}{q-1} \left(\frac{q^{n_1} - 1}{q^{n_1}} + \frac{q^{n_2} - 1}{q^{n_2}} + \frac{q^{n_3} - 1}{q^{n_3}} + \frac{q^{n_4} - 1}{q^{n_4}} + \frac{q^{n_5} - 1}{q^{n_5}} \right)$$

$$B = \frac{500}{q-1} \left(\frac{q^{\frac{600}{q}} - 1}{\frac{600}{q}} + \frac{q^{\frac{480}{q}} - 1}{\frac{480}{q}} + \frac{q^{\frac{360}{q}} - 1}{\frac{360}{q}} + \frac{q^{\frac{240}{q}} - 1}{\frac{240}{q}} + \frac{q^{\frac{120}{q}} - 1}{\frac{120}{q}} \right)$$

510 013 01. Erhöhung der Rentenleistung

Bei dieser Unterart der Sammelrente ist bestimmt, daß sich die Leistungen nach einer festgelegten Anzahl von Jahren um einen bestimmten Betrag erhöhen sollen.

Beispiel: Ein Betrieb wird gegen eine 30-jährige Rente veräußert. Die Rente soll in den ersten 10 Jahren in Höhe von 5 000. -- DM am Jahresende gezahlt werden und sich für die folgenden 20 Jahre um 2 000. -- DM auf 7 000. -- DM jährlich erhöhen.

$$r_1 = 5000; r_2 = 2000; n_1 = 30; n_2 = 20;$$

$$B = r_1 \frac{q^{n_1} - 1}{q^{n_1} (q-1)} + r_2 \frac{q^{n_2} - 1}{q^{n_2} (q-1) q^{n_1 - n_2}}$$

$$B = r_1 \frac{q^{n_1} - 1}{q^{n_1} (q-1)} + r_2 \frac{q^{n_2} - 1}{q^{n_2 + n_1 - n_2} (q-1)}$$

$$B = \frac{1}{q^{n_1} (q-1)} (5000 (q^{30} - 1) + 2000 (q^{20} - 1))$$

510 013 1. Zeitrenten, bei denen während der Laufzeit bestimmte Ermäßigungen oder Erhöhungen der einzelnen Rentenleistungen vereinbart werden

510 013 10. Ermäßigung der Rentenleistung

Wird eine Zeitrente während ihrer Laufzeit ermäßigt, so können wir sie nachträglich mathematisch aufteilen in eine Zeitrente über die gesamte Laufzeit in Höhe des Betrages, der nach der Ermäßigung

noch zu zahlen ist, eine Zeitrente in Höhe der Ermäßigung, die von der ersten Zahlung bis zum Zeitpunkt der Ermäßigung läuft, und eine weitere Zeitrente in Höhe der Ermäßigung, die vom Zeitpunkt der Ermäßigung bis zur letzten Zahlung währt. Wir haben dann eine Sammelrente, von der im Zeitpunkt der Änderung die Zeitrente in Höhe der Ermäßigung, die von der Änderung bis zum Ende der gesamten Laufzeit währt, durch den Gläubiger erlassen und dadurch gewinnerhöhend aufgelöst wird.

Beispiel: Ein Betrieb wird gegen eine 30-jährige Rente veräußert. Die Rente soll jeweils am Jahresende in Höhe von 7000.-- DM gezahlt werden. Nach dem Ende des 20. Jahres wird sie um 2 000.-- DM auf 5 000.-- DM ermäßigt.

$$r_1 = 5\,000; \quad r_2 = r_3 = 2\,000; \quad n_1 = 30; \quad n_2 = 20; \quad n_3 = n_1 - n_2;$$

B_0 = Barwert am Anfang; B_{20} = Barwert am Ende des 20. Jahres und zu Beginn des 21. Jahres.

$$a) \quad B_0 = r_1 \frac{q^{n_1} - 1}{q^{n_1} (q-1)} + r_2 \frac{q^{n_2} - 1}{q^{n_2} (q-1)} + r_3 \frac{q^{n_3} - 1}{q^{n_3} (q-1) q^{n_2}}$$

$$b) \quad B_{20} = r_1 \frac{q^{n_3} - 1}{q^{n_3} (q-1)} + 0 + r_2 \frac{q^{n_3} - 1}{q^{n_3} (q-1)} \quad \begin{array}{l} \text{Barwert am Ende} \\ \text{des 20. Jahres vor} \\ \text{der Ermäßigung} \end{array}$$

$$B_{20} = r_1 \frac{q^{n_3} - 1}{q^{n_3} (q-1)} + 0 + 0 \quad \begin{array}{l} \text{Barwert am Ende} \\ \text{des 20. Jahres nach} \\ \text{der Ermäßigung} \end{array}$$

Im Jahre 20 ist die im 2. Summanden enthaltene Rente abgelaufen, da sie nur auf 20 Jahre befristet war. Die im 3. Summanden enthaltene Rente, die erst nach 20 Jahren beginnen sollte, wird wegen der Ermäßigung gestrichen. Der Barwert der Rente verringert sich nach 20 Jahren durch die außerordentliche Ermäßigung um den Wert des 3. Summanden.

510 013 11. Erhöhung der Rentenleistung

Während wir bei einer Ermäßigung der Rentenzahlung vor der Änderung eine Sammelrente und nachher eine Einzelrente haben, liegt bei einer Erhöhung der Zeitrente der Fall umgekehrt. Wir haben zu Beginn eine Einzelrente, zu der im Zeitpunkt der Erhöhung noch eine wei-

tere Einzelrente hinzukommt, so daß sich aus diesen beiden eine Sammelrente ergibt.

Beispiel: Ein Betrieb wird gegen eine 30-jährige Rente verkauft. Die Rente soll in Höhe von 5 000.-- DM jeweils am Jahresende gezahlt werden. Nach dem Ende des 20. Jahres wird sie um 2 000.-- DM auf 7 000.-- DM erhöht.

$r_1 = 5\,000$; $r_2 = 2\,000$; $n_1 = 30$; $n_2 = 10$; B_0 = Barwert am Anfang;

B_{20} = Barwert am Ende des 20. Jahres und zu Beginn des 21. Jahres.

$$a) \quad B_0 = r_1 \frac{q^{n_1} - 1}{q^{n_1} (q - 1)}$$

$$b) \quad B_{20} = r_1 \frac{q^{n_2} - 1}{q^{n_2} (q - 1)} + r_2 \frac{q^{n_2} - 1}{q^{n_2} (q - 1)} \quad \begin{array}{l} \text{Barwert am Ende} \\ \text{des 20. Jahres nach} \\ \text{der Erhöhung} \end{array}$$

510 1. Die Bewertung an den auf die Entstehung folgenden Bilanzstichtagen

Auch an den auf die Entstehung folgenden Bilanzstichtagen gilt nach § 6 Abs. 1 Z. 2 u. 3 EStG 1958 der Grundsatz, daß die Rentenverpflichtung mit dem Anfangswert oder mit dem Teilwert, falls er höher ist als der Anfangswert, anzusetzen ist.

510 10. Der fortgeführte Anfangswert und der Teilwert

510 100. Der fortgeführte Anfangswert

Beim Vergleich zwischen Teilwert und Anfangswert dürfen wir an den auf die Begründung der Rente folgenden Bilanzstichtagen nicht mehr von dem ursprünglichen Anfangswert, dem Barwert im Zeitpunkt der Veräußerung, ausgehen.

Ähnlich wie beim abnutzbaren Anlagevermögen an den auf die Anschaffung folgenden Bilanzstichtagen beim Vergleich mit dem Teilwert nicht von dem ursprünglichen Anschaffungswert ausgegangen wird, sondern von dem um die

Abschreibungen verminderten Anschaffungswert, den Bühler (1) als "fortgeführten Anschaffungswert" bezeichnet, müssen wir bei Zeitrenten beim Vergleich mit dem Teilwert nicht den ursprünglichen, sondern den fortgeführten Anfangswert nehmen.

Der fortgeführte Anschaffungswert auf der Aktivseite ergibt sich für das erste Jahr, wenn wir den ursprünglichen Anschaffungswert um den Teil mindern, der bei einer Verteilung des gesamten Anschaffungswertes auf die Nutzungsdauer des Wirtschaftsgutes auf das erste Jahr entfällt (§ 7 Abs. 1 EStG 1958). Den fortgeführten Anfangswert auf der Passivseite erhalten wir, indem wir den ursprünglichen Anfangswert um den Teil mindern, der bei einer Verteilung des ursprünglichen Anfangswertes auf die gesamte Laufzeit auf das erste Jahr entfällt. Die Bezeichnung fortgeführter Anfangswert gilt jedoch nicht nur für den Wert am Ende des ersten Jahres, sondern sie gilt für jeden Bilanzwert in den Folgejahren, der auf der Grundlage des ursprünglichen Anfangswertes ermittelt wurde.

Da der Anfangswert einer Zeitrente nach der Rentenformel zu ermitteln ist, müssen wir auch für den fortgeführten Anfangswert die Rentenformel anwenden. Diese Tatsache ergibt sich aus dem Grundsatz des Zusammenhanges der Bewertungsmethoden, einer Unterart des Grundsatzes der materiellen Bilanzkontinuität (2), die von Bühler (3) auch als "Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Bilanzierungsmethode" bezeichnet wird. Bühler (4) und Fleischhauer (5), der sich hierbei auf Eberbach (6) stützt, stellen diesen Grundsatz des Zusammenhanges der Bewertungsmethoden an den Abschreibungen dar. Nach ihrer Auffassung darf in der Bilanz nicht willkürlich, also ohne ersichtlichen Grund, die Abschreibungsmethode (7) (z. B. Übergang von der geometrisch-degressiven zur

-
- 1) Bühler, Ottmar, Bilanz und Steuer, 5. Aufl. Berlin-Frankfurt 1952, S. 254.
 - 2) Fleischhauer, Helmut, Bilanzidentität, Bilanzkontinuität und Kongruenz als Bilanzierungsgrundsätze, Diss. Frankfurt 1948, S. 44.
 - 3) Bühler, Ottmar, Bilanz und Steuer, 5. Aufl. Berlin-Frankfurt 1952, S. 248.
 - 4) Bühler, Ottmar, Bilanz und Steuer, 5. Aufl. Berlin-Frankfurt 1952, S. 252.
 - 5) Fleischhauer, Helmut, Bilanzidentität, Bilanzkontinuität und Kongruenz als Bilanzierungsgrundsätze, Diss. Frankfurt 1948, S. 53 f.
 - 6) Eberbach, K., Zum Begriff der "Bilanzkontinuität", In ZfB 1933, S. 430, Sp. 1.
 - 7) Dies gilt auch noch nach der Änderung des § 7 EStG durch Art. 1 Ziff. 5 des Gesetzes zur Änderung steuerlicher Vorschriften auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und Ertrag und des Verfahrensrechts (BGBl 1958,

linearen Abschreibungsmethode) geändert werden. Ebenso darf nicht willkürlich die Höhe der Abschreibung gewechselt werden. Dieser beim abnutzbaren Anlagevermögen entwickelte Grundsatz kann auf Grund der Verwandtschaft zwischen abnutzbarem Anlagevermögen und Renten auch auf letztere übertragen werden. Sowohl beim abnutzbaren Anlagevermögen als auch bei den Renten muß ein Betrag auf die einzelnen Jahre entsprechend deren Nutzungsanteil aufgeteilt werden. Bei der Zeitrente tritt sinngemäß an die Stelle der beizubehaltenden Abschreibungsmethode die Rentenformel, nach der der fortgeführte Anfangswert zu ermitteln ist.

Wie weiter aus dem Grundsatz des Zusammenhangs der Bewertungsmethoden hervorgeht, darf auch nicht willkürlich die Höhe der Abschreibung geändert werden. Auf der Aktivseite bedeutet dies jedoch nicht, daß jedes Jahr der gleiche Betrag abgeschrieben werden muß, sondern daß die Errechnung des Abschreibungsbetrages gewissen gleichbleibenden Gesetzmäßigkeiten unterworfen wird, wie sie beispielsweise bei der geometrisch-degressiven Methode, und auch bei der arithmetisch-degressiven Methode (1), die beide steuerlich zulässig sind, gegeben sind. Übertragen auf die Passivseite bedeutet dies, daß der Betrag, um den das Rentenstammrecht jährlich vermindert wird, nach bestimmten Gesetzmäßigkeiten zu errechnen ist. Während bei der geometrisch-degressiven Abschreibungsmethode sich der Wert des Aktivums immer um den Betrag mindert, der sich aus dem Abschreibungssatz, genommen von dem zu Beginn des Jahres noch vorhandenen Aktivwert, ergibt, verringert sich das Rentenstammrecht bei Anwendung der Rentenformel jährlich um die Differenz zwischen der Höhe der Rentenzahlung und den Zinsen des am Jahresanfang vorhandenen Rentenstammrechts (Barwerts).

In Formeln:

a) Jährlicher Abschreibungsbetrag bei der geometrisch-degressiven Abschreibung:

$$A = B \cdot \frac{p}{100}$$

A = Abschreibungsbetrag
B = Wert des Aktivums am
Jahresanfang
p = Abschreibungssatz

S. 473). So Gübbels, Bernhard, Zur geplanten gesetzlichen Neuregelung der Absetzung für Abnutzung, in BB 1958, S. 372, Sp. 2.

- 1) Lantau, Karl-Heinz, Die degressive Abschreibung mit arithmetischem Abfall, in BB 1956, S. 204, Sp. 1.

b) Jährliche Minderung des Rentenstammrechts bei Anwendung der Rentenformel:

$$T = r - B \cdot \frac{p}{100}$$

T = Tilgungsrate = jährliche Minderung
des Rentenstammrechts

r = Rente

B = Barwert = Rentenstammrecht am
Jahresanfang

p = Zinssatz

Der ursprüngliche Anfangswert wurde mit der Rentenformel ermittelt. Seine Höhe ist wiederum abhängig von den Zahlen, die in der Rentenformel vorkommen. Der ursprüngliche Anfangswert hängt somit von der Rentenhöhe (r), dem Zinssatz ($q = 1 + \frac{p}{100}$) und der Laufzeit (n) ab. Von einem fortgeführten Anfangswert kann man in den folgenden Jahren nur sprechen, wenn sich die Größen, die den ursprünglichen Anfangswert beeinflussen haben, nämlich Rentenhöhe (r) und Zinssatz ($q = 1 + \frac{p}{100}$), nicht ändern. Die Größe Rentendauer (n) muß beim fortgeführten Anfangswert von Periode zu Periode um die Zahl eins vermindert werden, da nur hierdurch die Verteilung des ursprünglichen Anfangswertes auf die Laufzeit der Rente erreicht wird.

Wie oben dargestellt wurde, muß die Errechnung der jährlichen Barwertminderung einer Gesetzmäßigkeit unterworfen sein. Diese Gesetzmäßigkeit ist jedoch nicht mehr gewahrt, wenn der Zinssatz geändert wird. Die jährliche Tilgungsrate ($T = r - B \cdot \frac{p}{100}$) steigt immer um die Zinsen der vorhergehenden Tilgungsrate, so daß wir eine geometrische Reihe mit dem Quotienten "q" erhalten (1). Diese geometrische Reihe würde durch die Anwendung eines anderen Zinssatzes unterbrochen.

510 101. Der Teilwert

"Teilwert ist der Betrag, den ein Erwerber des ganzen Betriebs im Rahmen des Gesamtkaufpreises für das einzelne Wirtschaftsgut ansetzen würde; dabei ist davon auszugehen, daß der Erwerber den Betrieb fortführt" (§ 6 Abs. 1 Z. 1 EStG 1958). "Teilwert einer Verbindlichkeit ist der Betrag, den ein Erwerber des Betriebes mehr zahlen würde, wenn er die Verbindlichkeit nicht übernehmen würde, oder, anders ausgedrückt, der Betrag, mit

1) Kalveram, W., Wirtschaftsrechnen, Wiesbaden 1950, S. 98.

dem sie ein Erwerber in der Übernahmebilanz ansetzen würde" (1).

Ein Käufer des Unternehmens würde bei der Berechnung des Wertes der Rentenschuld im Rahmen des Gesamtkaufpreises von den Faktoren ausgehen, die den Wert der Rente beeinflussen. Der Wert der Zeitrente ist abhängig von der Höhe der einzelnen Rentenleistung, der Laufzeit und dem Zinssatz. Diese drei den Wert der Rente beeinflussenden Größen sind in der Rentenformel zusammengefaßt. Damit gilt die Rentenformel auch für die Ermittlung des Teilwertes.

Höhe der Rentenleistung und Rentendauer sind auch für einen mutmaßlichen Übernehmer feste Größen. Nur den Zinssatz kann er selbst festlegen. Er wird bei der Berechnung des Barwertes den Zinssatz annehmen, der zur Zeit auf dem Kapitalmarkt für gleichartige Leistungen gezahlt wird. Da bei Veräußerungen Zeitrenten nur angenommen werden, wenn sie sich über mehr als 20 Jahre erstrecken (2), und da man von langfristigen Ausleihungen schon spricht, wenn sie 3 Jahre laufen, ist für Zeitrenten auch in späteren Jahren der Zinssatz für langfristiges Kapital maßgebend.

510 11. Der Vergleich des fortgeführten ursprünglichen Anfangswertes mit dem Teilwert

510 110. Der Teilwert weicht vom fortgeführten ursprünglichen Anfangswert ab

Da bei der Berechnung des Teilwertes und des fortgeführten ursprünglichen Anfangswertes einer Zeitrente mit gleichbleibenden Geldbeträgen an späteren Bilanzstichtagen immer Rentendauer und Höhe der Rentenleistung gleich sind, kann der Teilwert von dem fortgeführten ursprünglichen Anfangswert nur abweichen, wenn bei der Errechnung des Teilwertes ein anderer Zinssatz zugrunde gelegt wird. Liegt der beim Teilwert angesetzte Zinssatz über dem Zinssatz des fortgeführten ursprünglichen Anfangswertes, dann ist für den Bilanzstichtag, für den beide Werte errechnet werden, der Teilwert niedriger als der fortgeführte ursprüngliche Anfangswert. Liegt jedoch der beim Teilwert angewandte Zinssatz unter dem Zinssatz des fortgeführten ursprünglichen Anfangswertes, dann ist der Teilwert höher als der fortgeführte ursprüngliche Anfangswert (3).

1) Blümich, Walter - Falk, Ludwig, Einkommensteuergesetz, 6. Aufl. Berlin-Frankfurt 1951, S. 285 (Anm. 27 zu § 6 EStG).

2) vgl. Anmerkung zu Abschn. 221 10.

3) vgl. Abschn. 510 011 3.

Da nach § 6 Abs. 1 Z. 3 EStG 1958 i. V. mit § 6 Abs. 1 Z. 2 EStG 1958 der Teilwert eingesetzt werden muß, wenn er höher ist als der fortgeführte ursprüngliche Anfangswert, ist bei einem Sinken des Zinssatzes die Rentenverpflichtung mit dem Teilwert anzusetzen. Bei einem gestiegenen Zinssatz dürfen wir jedoch nicht den Teilwert einsetzen, sondern müssen den fortgeführten ursprünglichen Anfangswert beibehalten, da bei Verbindlichkeiten der fortgeführte ursprüngliche Anfangswert nicht unterschritten werden darf. Dies ergibt sich auch aus dem bei Verbindlichkeiten geltenden strengen Höchstwertprinzip.

510 111. Der Bilanzansatz in den Jahren zwischen dem erstmaligen Heraufgehen auf den höheren Teilwert (zweiter Anfangswert) und der Abweichung des Teilwertes vom fortgeführten zweiten Anfangswert

Wenn beim abnutzbaren Anlagevermögen vom fortgeführten Anschaffungswert zum niedrigeren Teilwert übergegangen wird, läßt der RFH (1) für die Bewertung in den folgenden Jahren zwei Möglichkeiten zu:

a) Unter Berücksichtigung der Restnutzungsdauer des Anlagegutes und der Höhe des Teilwertes, der als neuer Anschaffungswert gilt, wird ein neuer Abschreibungsbetrag errechnet, der in den folgenden Jahren regelmäßig vom noch vorhandenen Buchwert abzusetzen ist (2).

b) Der Teilwert bleibt solange in der Bilanz stehen, bis der um die gedachten Abschreibungen verminderte ursprüngliche Anschaffungswert wieder den Teilwert unterschritten hat. Von diesem Zeitpunkt sind die Abschreibungen wieder in alter Höhe vorzunehmen.

Gegen die zweite Art melden Blümich-Falk (3) Bedenken an: "Das könnte zur Folge haben, daß in einem Jahr (oder sogar in mehreren Jahren) nichts abgeschrieben wird. Dies müßte folgerichtig auch für das Jahr der Anschaffung oder Herstellung gelten, falls der Teilwert über den Anschaffungs- oder Herstellungskosten liegt. Das widerspricht der Vorschrift des § 6 Abs. 1 Ziff. 1 EStG, daß

1) RFH I Aa 379/29 v. 7.3.1930, in StW 1930, Nr. 558.

2) ebenso Vogt, Fritz-Josef, Bilanztaktik, 4. Aufl. Heidelberg 1955, Abschn. D 35 (S. 159).

3) Blümich, Walter - Falk, Ludwig, Einkommensteuergesetz, 7. Aufl. Berlin-Frankfurt 1955, S. 371 (Anm. 13b zu § 6 EStG).

ebenso FG Kassel I 1158/57 v. 15.4.1958, in DStZE 1958, S. 325, Sp. 1.

die Anschaffungs- oder Herstellungskosten abzüglich der Afa anzusetzen sind."

Ein weiteres Argument läßt sich aus § 7 Abs.1 EStG 1958 herleiten. Nach der Änderung des § 7 EStG durch Art.1 Z.11a des Gesetzes zur Neuordnung von Steuern (1) ist der Bilanzierende verpflichtet, Abschreibungen vorzunehmen. Er kann sie nicht in einem Jahr unterlassen. Die zweite Methode ist aus den oben dargelegten Gründen nicht anwendbar.

Übertragen wir diese Regelung beim abnutzbaren Anlagevermögen auf die Bilanzierung der Zeitrentenverpflichtungen, so müssen wir, nachdem der höhere Teilwert an die Stelle des fortgeführten ursprünglichen Anfangswertes getreten ist, die Barwerte der Zeitrente und damit die Minderung des Passivums auf der Grundlage dieses neu eingesetzten Teilwertes errechnen. Das bedeutet, daß jetzt immer der bei der Berechnung dieses Teilwertes eingesetzte Zinsfuß angewandt werden muß.

Diesen Teilwert, der jetzt der Berechnung der folgenden Barwerte zugrunde gelegt wird, bezeichnen wir am besten im Gegensatz zum ursprünglichen Anfangswert als zweiten Anfangswert (2). Entsprechend werden die auf der Basis dieses zweiten Anfangswertes errechneten Bilanzwerte "fortgeführte zweite Anfangswerte" genannt.

510 112. Der Teilwert weicht vom fortgeführten zweiten Anfangswert ab

510 112 0. Der Zinssatz sinkt weiter

Bleibt der Zinsfuß, der bei der jährlich vorzunehmenden Teilwertermittlung angesetzt werden muß, in den folgenden Jahren gleich dem Zinsfuß des fortgeführten zweiten Anfangswertes, dann bleiben auch fortgeführter zweiter Anfangswert und Teilwert gleich, so daß eine Umbewertung nicht erforderlich ist.

Sinkt wiederum der beim Teilwert anzusetzende Zinssatz, dann liegt in dem betreffenden Jahr der Teilwert über dem fortgeführten zweiten Anfangswert, so

1) BGBl 1954, Teil I, S.373 ff. (375, Sp.1).

2) Blümich, Walter - Falk, Ludwig, Einkommensteuergesetz, 7. Aufl. Berlin-Frankfurt 1955, S.371 (Anm.13b zu § 6 EStG). Beim abnutzbaren Anlagevermögen bezeichnen sie den Teilwert, von dem jetzt die Abschreibungen vorgenommen werden, in ähnlicher Weise als "neuen Anschaffungspreis".

daß wir nach § 6 Abs. 1 Z. 3 EStG 1958 verpflichtet sind, auf den höheren Teilwert hinaufzugehen. Wir kommen damit zu einem dritten Anfangswert und in den späteren Jahren zu fortgeführten dritten Anfangswerten. Bei weiteren Zinsermäßigungen ist wiederum so zu verfahren.

510 112 1. Der Zinssatz steigt wieder

Steigt wieder der Zinssatz gegenüber dem beim fortgeführten zweiten Anfangswert angewandten Zinssatz, dann erhalten wir einen Teilwert, der unter dem fortgeführten zweiten Anfangswert liegt. Ist der Zinssatz des Teilwerts gleich dem Zinssatz des ursprünglichen Anfangswertes, dann ist an diesem Bilanzstichtag der Teilwert gleich dem fortgeführten ursprünglichen Anfangswert.

Bei sinngemäßer Anwendung des § 6 Abs. 1 Z. 2 Satz 3 EStG 1958 ist der Bilanzierende beim Sinken des Teilwertes berechtigt, auf diesen herabzugehen. Er darf jedoch nicht den fortgeführten Anfangswert unterschreiten. Diese Vorschrift will bewirken, daß früher abgeschriebene unrealisierte Verluste, deren damalige Verbuchung über ein Aufwandskonto nach heutigen Erkenntnissen ungerechtfertigt erscheint, wieder aufgeholt und in diesem Jahr als Gewinn ausgewiesen werden können. Der Grundsatz, daß unrealisierte Gewinne nicht ausgewiesen werden dürfen, wird durch diese Vorschrift nicht durchbrochen (1).

Steigt bei einer Rentenverpflichtung der Zinssatz, nachdem er vorher gefallen war, so kann der zweite fortgeführte Anfangswert verlassen werden und an seine Stelle als neuer Anfangswert der Teilwert an diesem Zeitpunkt treten. Liegt der Teilwert unter dem fortgeführten ursprünglichen Anfangswert, dann darf höchstens letzterer angesetzt werden.

Der Bilanzierende ist zu diesem Heruntergehen vom fortgeführten zweiten Anfangswert auf den niedrigeren Teilwert, höchstens aber bis zum fortgeführten ursprünglichen Anfangswert, nach dem Wortlaut des EStG nur berechtigt, aber nicht verpflichtet.

1) Vogt, Fritz-Josef, Bilanztaktik, 4. Aufl. Heidelberg 1955, Abschn. E 31 (S. 198). Becker, Enno, Zum neuen Einkommensteuergesetz, in StW 1934, Sp. 1257.

510 113. Beispiel für die Bewertung einer Veräußerungsrente mit gleichbleibenden Geldbeträgen, die für eine kalendermäßig bestimmte Zeit gewährt wird

Ein Betrieb wird am Ende des Jahres 0 gegen eine 30 Jahre lang jeweils am Ende des Jahres zu zahlende Rente in Höhe von 1 000.- DM verkauft. Der langfristige Zinssatz beträgt 7%. Die erste Rentenleistung ist am Ende des Jahres 1 fällig.

a) Ursprünglicher Anfangswert:

$$r = 1\,000; \quad p = 7; \quad n = 30;$$

$$B_0 = r \frac{q^n - 1}{q^n (q - 1)}$$

$$B_0 = 1000 \frac{1,07^{30} - 1}{1,07^{30} \cdot 0,07}$$

$$B_0 = 12\,407.-- \text{ DM}$$

=====

Die Zeitrente ist im Zeitpunkt der Entstehung mit 12 407.-- DM zu bewerten.

b) Im zehnten Jahre ist der langfristige Zinssatz auf 4% gesunken.

ba) fortgeführter ursprünglicher Anfangswert (vgl. Abschn. 510 100):

$$r = 1000; \quad p = 7; \quad n = 20;$$

$$B_{10fuA} = 1000 \frac{1,07^{20} - 1}{1,07^{20} \cdot 0,07}$$

$$B_{10fuA} = 10\,595.-- \text{ DM}$$

=====

bb) Teilwert (vgl. Abschn. 510 101):

$$r = 1000; \quad p = 4; \quad n = 20;$$

$$B_{10T} = 1000 \frac{1,04^{20} - 1}{1,04^{20} \cdot 0,04}$$

$$B_{10T} = 13\,591.-- \text{ DM}$$

=====

Am Ende des 10. Jahres beträgt der

fortgeführte ursprüngliche Anfangswert 10 595.-- DM

und der Teilwert 13 591.-- DM.

Der Bilanzansatz wird auf den Teilwert in Höhe von 13 591.-- DM erhöht (vgl. Abschn. 510 110). Der Teilwert vom Ende des 10. Jahres wird zum zweiten Anfangswert, nach dem die Bilanzansätze der Folgejahre errechnet werden (vgl. Abschn. 510 111).

c) Im 20. Jahre ist der langfristige Zinssatz auf 8% gestiegen.

ca) fortgeführter zweiter Anfangswert:

$$r = 1000; \quad p = 4; \quad n = 10;$$

$$B_{20fzA} = 1000 \cdot \frac{1,04^{10} - 1}{1,04^{10} \cdot 0,04}$$

$$B_{20fzA} = 8\,107.-- \text{ DM}$$

=====

cb) Teilwert:

$$r = 1000; \quad p = 8; \quad n = 10;$$

$$B_{20T} = 1000 \cdot \frac{1,08^{10} - 1}{1,08^{10} \cdot 0,08}$$

$$B_{20T} = 6\,709.-- \text{ DM}$$

=====

cc) fortgeführter ursprünglicher Anfangswert:

$$r = 1000; \quad p = 7; \quad n = 10;$$

$$B_{20fuA} = 1000 \cdot \frac{1,07^{10} - 1}{1,07^{10} \cdot 0,07}$$

$$B_{20fuA} = 7\,023.-- \text{ DM}$$

=====

Der fortgeführte zweite Anfangswert beträgt am
Ende des 20. Jahres

8 107.-- DM.

Der fortgeführte ursprüngliche Anfangswert beträgt	
am Ende des 20. Jahres	7 023. -- DM.
Der Teilwert beträgt am Ende des 20. Jahres	6 709. -- DM.

In der Bilanz darf der fortgeführte ursprüngliche Anfangswert in Höhe von 7 023. -- DM eingesetzt werden. Es kann aber auch der fortgeführte zweite Anfangswert beibehalten werden (vgl. Abschn. 510 112 1).

511. Fremdwährungsrenten, Sachrenten und Geldrenten mit Wertsicherungsklausel, die für einen kalendermäßig bestimmten Zeitraum zu zahlen sind

511 0. Die Zulässigkeit von Geldrenten mit Wertsicherungsklausel

"Geldschulden dürfen nur mit Genehmigung der für die Erteilung von Devisengenehmigungen zuständigen Stelle in einer anderen Währung als in Deutscher Mark eingegangen werden. Das gleiche gilt für Geldschulden, deren Betrag in Deutscher Mark durch den Kurs einer solchen anderen Währung oder durch den Preis oder eine Menge von Feingold oder von anderen Gütern oder Leistungen bestimmt werden soll" (1).

Danach ist die Begründung von Fremdwährungsrenten und Geldrenten mit Wertsicherungsklausel stark eingeschränkt, aber dennoch möglich, so daß dieser Punkt hier behandelt werden muß. Außerdem wird durch § 3 des Währungsgesetzes die Gültigkeit älterer Rentenverträge dieser Art, die vor der Währungs-

-
- 1) § 3, Erstes Gesetz zur Neuordnung des Geldwesens (Währungsgesetz), in Harmening, Rudolf, Währungsgesetze, München-Berlin 1955, S. 2. Keiner Genehmigung bedarf es, wenn Ruhegehälter an einen Tariflohn oder ein Beamtengehalt gebunden werden. Es liegt dann keine Wertsicherungsklausel, sondern eine Spannungsklausel vor. Vgl. hierzu: BGH V ZR 79/53 v. 17.9.1954, in Bd. 14, S. 309 ff. BGH II ZR 51/51 v. 24.11.1951, in DNotZ 1952, S. 120 ff. BGH II ZR 241/56 v. 16.9.1957, in B 1957, S. 1102, Sp. 2. Soweit Fremdwährungsrenten und Geldrenten mit Wertsicherungsklausel bei einer Veräußerung entstehen, fallen sie im allgemeinen unter das Verbot des § 3 des Währungsgesetzes. Vgl. hierzu: Dürkes, Werner, Wertsicherungsklauseln, 3. Aufl. Heidelberg 1956, S. 34 (insbes. Anm. 36).

reform abgeschlossen wurden, nicht aufgehoben (1). Schließlich sind neue Verträge über Fremdwährungsrenten oder Geldrenten mit Wertsicherungsklausel auch ohne Genehmigung der Devisenstelle nach § 5 Abs. 2 StAnpG bei der Besteuerung als solche zu behandeln, wenn die Beteiligten sich an die Vertragsbedingungen halten, sie also das wirtschaftliche Ergebnis trotz Nichtigkeit nach § 134 BGB unter sich gelten lassen (2).

511 1. Die Bewertung im Zeitpunkt der Entstehung

Bei der Ermittlung des Anfangswertes, der im Zeitpunkt der Begründung der Schuld auch dem Teilwert entspricht, gelten für den Zinssatz die Ausführungen in Abschn. 510 011. Demnach ist der auf dem Kapitalmarkt im Zeitpunkt der Entstehung der Rente geltende langfristige Zinssatz anzusetzen.

Die Rentenhöhe ist im Gegensatz zu den Geldrenten, deren Wertgrundlage die Deutsche Mark ist, keine für die Bewertung unabänderliche Größe. Bei einer Fremdwährungsrente ist die Rentenhöhe nach dem Kurs dieser Währung im Zeitpunkt der Entstehung zu berechnen (3). Ebenso ist bei Sachrenten für die Höhe der Rentenleistung der Börsen- oder Marktpreis im Zeitpunkt der Entstehung der Schuld maßgebend. Bei Geldrenten mit Wertsicherungsklausel ist, genauso wie bei Fremdwährungsrenten und Sachrenten, der Preis der Sache, das Gehalt der Tarifgruppe oder der Kurs der Währung, die den Wertmaßstab bilden, bei der Errechnung des Anfangswertes zu verwenden.

511 2. Die Bewertung an den auf die Entstehung folgenden Bilanzstichtagen

An den auf die Entstehung folgenden Bilanzstichtagen wird die Rentenverpflichtung mit dem fortgeführten ursprünglichen Anfangswert oder

-
- 1) Harmening, Rudolf-Duden, Konrad, Die Währungsgesetze, München-Berlin 1949, S. 191.
 - 2) Scheiterle, Walter, Anschaffungskosten in Rentenform, in WPg 1956, S. 177, Sp. 1. Ott, Zu den allgemeinen steuerrechtlichen Vorschriften des Steueranpassungsgesetzes, in StW 1935, Sp. 970 f. Herrmann, Carl - Heuer, Gerhard, Kommentar zur Einkommensteuer und Körperschaftsteuer, 8. Aufl. Köln 1958, Anm. 106 zu § 6 EStG.
 - 3) Herrmann, Carl - Heuer, Gerhard, Kommentar zur Einkommensteuer und Körperschaftsteuer, 7. Aufl. Köln 1955, S. E 464 (Anm. 106 zu § 6 EStG).

dem Teilwert, falls er höher ist, in die Bilanz eingesetzt.

511 20. Der fortgeführte ursprüngliche Anfangswert

Den fortgeführten ursprünglichen Anfangswert erhalten wir, wie bereits in Abschn. 510 100 erläutert, indem wir die anfangs vorhandenen Größen Rentenhöhe (in Deutscher Mark) und Zinssatz beibehalten, während wir die Größe n entsprechend der Anzahl der noch zu erbringenden Rentenleistungen abändern.

511 21. Der Teilwert

Der Teilwert ist nach der Rentenformel zu ermitteln (1).

Die Potenz " n " liegt durch die Anzahl der noch ausstehenden Rentenleistungen fest (Laufzeit). Der Zinssatz muß dem Zinssatz für langfristiges Kapital entsprechen (1).

Der Teilwert bei Zeitrenten, deren Wertbasis die Deutsche Mark ist, unterscheidet sich von dem Teilwert bei Zeitrenten, deren Wertbasis nicht die Deutsche Mark ist, nur darin, daß bei den letzteren jedes Jahr der Faktor " r " (Höhe der Rentenleistung in Deutscher Mark) verschieden groß sein kann, da sich das Austauschverhältnis zwischen Deutscher Mark und Wertgrundlage geändert haben kann.

511 210. Der Teilwert von Fremdwährungsrenten auf Zeit und Geldrenten auf Zeit mit Wertsicherungsklauseln in fremder Währung

Hierzu können wir das Schrifttum und die Rechtsprechung heranziehen, die sich mit den Valutaschulden beschäftigt haben, die nicht in Rentenform gekleidet sind. Für die Bewertung entsteht bei beiden das gleiche Problem, nämlich welchen Einfluß die Tatsache, daß die Schuld in einer fremden Währung zu entrichten oder der in Inlandswährung zu zahlende Betrag an den Kurs einer fremden Währung angelehnt ist, auf den Teilwert der Schuld hat.

1) vgl. Abschn. 510 101.

511 210 0. Der Teilwert richtet sich im allgemeinen nach dem Börsenkurs des Bilanzstichtages

"Der Teilwert von Währungsschulden ist im allgemeinen auf der Grundlage des Mittelkurses der inländischen Börsen zu ermitteln" (1). Dabei ist von dem Kurs des Bilanzstichtages auszugehen (2). Der Teilwert einer Valutaschuld kann nicht deshalb über dem Börsenkurs des Bilanzstichtages liegen, weil der Kurs der ausländischen Währung nach dem Bilanzstichtag gesunken ist. Vorgänge, die erst nach dem Bilanzstichtag eingetreten sind, haben auf den Teilwert am Bilanzstichtag keinen Einfluß (3). Auch Vermutungen über einen späteren Kursrückgang der fremden oder der deutschen Währung haben bei der Ermittlung des Teilwertes außer Betracht zu bleiben (4).

511 210 1. Ausnahmen von der Regel, daß sich der Teilwert nach dem Börsenkurs des Bilanzstichtages richtet

Bei einem Börsenpreis ist regelmäßig davon auszugehen, daß in ihm "alle am Bilanzstichtag vorliegenden, den Kurs beeinflus-

-
- 1) BFH I 38/51 v. 7.8.1951, in BStBl 1951, Teil III, S.190 (Tenor).
 - 2) BFH I 38/51 v. 7.8.1951, in BStBl 1951, Teil III, S.191, Sp.2.
Adler, Hans - Düring, Walther - Schmaltz, Kurt, Rechnungslegung und Prüfung der Aktiengesellschaft, 3. Aufl. Stuttgart 1957, S.454 (Anm.207 zu § 133 AktGes).
 - 3) BFH IV 127/51 v. 7.8.1952, in StRK EinkStG § 6 Abs.1 Ziff.3 R.22.
BFH I 38/51 v. 7.8.1951, in BStBl 1951, Teil III, S.191, Sp.2.
Adler, Hans - Düring, Walther - Schmaltz, Kurt, Rechnungslegung und Prüfung der Aktiengesellschaft, 3. Aufl. Stuttgart 1957, S.454 (Anm.207 zu § 133 AktGes).
 - 4) BFH I 38/51 v. 7.8.1951, in BStBl 1951, Teil III, S.192, Sp.1.
Herrmann, Carl - Heuer, Gerhard, Kommentar zur Einkommensteuer und Körperschaftsteuer, 8. Aufl. Köln 1958, Anm.106 zu § 6 EStG. Bühler, Ottmar, Einkommensteuer, Körperschaftsteuer und die Gewinnbestimmung der Gewerbesteuer, München-Berlin 1956, S.132 (Anm.16 zu § 6 EStG). Bühler bezeichnet diesen Ausspruch des BFH als "nicht unbe-
denklich".

senden Umstände, also auch die Auffassung der beteiligten Wirtschaftskreise über die künftige Entwicklung zum Ausdruck kommen" (1).

Es besteht jedoch die Möglichkeit, daß in dem Börsenkurs nicht alle am Bilanzstichtag vorhandenen Umstände berücksichtigt sind. In diesem Falle weicht der Teilwert von dem Börsenkurs ab. Ob alle den Teilwert beeinflussenden Umstände in dem Stichtagskurs zum Ausdruck gekommen sind, läßt sich schwer feststellen. Hierauf kann die Kursentwicklung kurz vor und kurz nach dem Bilanzstichtag einen Hinweis geben. Weichen die Kurse um den Bilanzstichtag erheblich vom Stichtagskurs ab, so besteht die Vermutung, daß der Stichtagskurs nicht dem Teilwert entspricht, da in ihm außergewöhnliche Verhältnisse oder nicht alle für die Preisbildung bedeutsamen Tatsachen zur Auswirkung gekommen sind. Auch die Beachtung der Kursentwicklung nach dem Bilanzstichtag verstößt nicht gegen den Grundsatz der Periodenabgrenzung. Nach den Bilanzierungsgrundsätzen sind auch Kenntnisse über die am Bilanzstichtag bestehenden Verhältnisse bei der Bewertung zu beachten, die man erst nach dem Bilanzstichtag gewonnen hat (2). Bei starken Kursänderungen nach dem Bilanzstichtag wird nun vermutet, es sei denn, das Gegenteil ist offenbar, daß diese nicht auf Tatsachen beruhen, die erst nach dem Bilanzstichtag eingetreten sind, sondern auf solchen, die am Bilanzstichtag bereits vorhanden, aber nicht allgemein erkennbar waren (3).

511 210 10. Größere Schwankungen des Börsenkurses und Zufallskurs

Schwankt ein Börsenkurs regelmäßig, nicht nur in der Zeit um den Bilanzstichtag, recht stark, so ist anzunehmen, daß sich die Möglichkeit einer Preissteigerung und die Gefahr eines Preistrückgan-

-
- 1) BFH I 292/55 v. 17.7.1956, in BStBl 1956, Teil III, S.379, Sp.2.
Das Urteil erging zur Warenbewertung.
 - 2) BFH IV 127/51 v. 7.8.1952, in StRK EinkStG § 6 Abs.1 Ziff.3 R.22 (S.26).
BFH I 38/51 v. 7.8.1951, in BStBl 1951, Teil III, S.191, Sp.2.
RFH I A 97/34 v. 4.9.1934, in RStBl 1934, S.1366, Sp.2.
Herrmann, Carl - Heuer, Gerhard, Kommentar zur Einkommensteuer und Körperschaftsteuer, 8. Aufl. Köln 1958, Anm.36 zu § 6 EStG. Blümich, Walter - Falk, Ludwig, Einkommensteuergesetz, 7. Aufl. Berlin-Frankfurt 1955, S.342.
 - 3) BFH I 292/55 v. 17.7.1956, in BStBl 1956, Teil III, S.379 f.

ges auszugleichen. In diesem Falle entspricht der Teilwert dem Börsenkurs (1).

Liegt jedoch der Börsenkurs am Bilanzstichtag erheblich über den Notierungen der Tage vor und nach dem Bilanzstichtag, so besteht die Vermutung, daß der Stichtagskurs ein Zufallskurs ist, der durch außergewöhnliche Umstände, insbesondere durch Spekulationen, hervorgerufen wurde. Der Teilwert weicht dann vom Stichtagskurs ab (2).

Ebenso sind Teilwert und Stichtagskurs verschieden, wenn der Börsenkurs am Stichtag erheblich unter den Werten der Tage um den Bilanzstichtag notiert wurde (3). Unter diesen Umständen dürfte der Teilwert einem Durchschnittskurs gleichzusetzen sein, der aus dem Börsenkurs der Tage kurz vor und nach dem Bilanzstichtag ermittelt wird. Als maßgebenden Zeitraum, der bei der Ermittlung des Teilwertes berücksichtigt werden darf, sieht die Rechtsprechung eine Zeitspanne von vier bis sechs Wochen vor und nach dem Bilanzstichtag an (4).

Bei der Ermittlung des Teilwertes von Fremdwährungsrenten auf Zeit und Geldrenten auf Zeit in Deutscher Mark mit Wertsicherungsklausel in fremder Währung wird man daher, wenn der Börsenkurs des Bilanzstichtages ein Zufallskurs ist, einen Durchschnittskurs zugrunde legen müssen, der aus den Kursen kurz vor und nach dem Bilanzstichtag gebildet wird.

-
- 1) BFH I 292/55 v. 17. 7. 1956, in BStBl 1956, Teil III, S. 380, Sp. 1.
RFH III A 929/30 v. 17. 3. 1932, in RStBl 1932, S. 462, Sp. 2.
Die Urteile ergingen zur Bewertung von Vorräten.
 - 2) BFH I 292/55 v. 17. 7. 1956, in BStBl 1956, Teil III, S. 380, Sp. 1.
BFH IV 119/52 v. 16. 4. 1953, in BStBl 1953, Teil III, S. 194, Sp. 1.
RFH III A 929/30 v. 17. 3. 1932, in RStBl 1932, S. 462, Sp. 2.
RFH I A 34/34 v. 13. 2. 1935, in StW 1935, Nr. 236 (Sp. 572).
Die Urteile ergingen zum Umlaufvermögen.
 - 3) RFH III A 929/30 v. 17. 3. 1932, in RStBl 1932, S. 462, Sp. 2.
 - 4) BFH I 292/55 v. 17. 7. 1956, in BStBl 1956, Teil III, S. 379, Sp. 2, 380, Sp. 1.
BFH IV 119/52 v. 16. 4. 1953, in BStBl 1953, Teil III, S. 194, Sp. 1.

511 210 11. Stetige Auf- oder Abwärtsbewegung des Börsenkurses

In zwei zur Bewertung von Vorräten ergangenen Urteilen sagen der BFH (1) und der RFH (2), daß der Stichtagskurs dann nicht dem Teilwert entspreche, wenn sich der Preis in einer dauernden Abwärtsbewegung befinde. Ein Erwerber des ganzen Betriebes, von dessen Auffassung man bei der Ermittlung des Teilwertes ausgehen muß, würde bei sinkenden Preisen nicht den gerade am Stichtag notierten Preis bezahlen, sondern einen Abschlag vornehmen. Das das Abgleiten des Preises verursachende Ereignis war bereits vor dem Stichtag eingetreten. Es hatte sich nur noch nicht voll auf den Preis ausgewirkt. Zur Ermittlung des Teilwertes wäre von dem Stichtagspreis ein Abschlag vorzunehmen, dessen Höhe sich nach dem Grade des Preisabfalls richten würde.

Bei einer ständigen Aufwärtsbewegung des Börsenkurses würde dann der Teilwert etwas über dem Kurs des Bilanzstichtages liegen. Man kann hier von der Annahme ausgehen, daß der Veräußerer eines Betriebes für die Gegenstände, deren Preise im Steigen begriffen sind, einen höheren Preis verlangen und auch erhalten würde.

Für Fremdwährungsrenten auf Zeit und Geldrenten auf Zeit in Deutscher Mark mit Wertsicherungsklausel in fremder Währung bedeutet dies, daß man bei der Ermittlung ihrer Teilwerte bei einem stetig steigenden Kurs von einem Betrag, der über dem Börsenkurs des Bilanzstichtages liegt, und bei einem stetig fallenden Kurs von einem Betrag, der niedriger ist als der Kurs des Bilanzstichtages, ausgehen muß.

1) BFH I 292/55 v. 17. 7. 1956, in BStBl 1956, Teil III, S. 379 f.

2) RFH I A 447/32 v. 20. 6. 1934, in RStBl 1934, S. 1077 f.

511 211. Der Teilwert von Sachrenten auf Zeit und Geldrenten auf Zeit in Deutscher Mark mit Wertsicherung in Form von Sachen

511 211 0. Der Teilwert von Geldrenten in Deutscher Mark auf Zeit mit Wertsicherung in Form von Sachen

511 211 00. Wertsicherung durch die Bindung an den Preis vertretbarer Sachen

511 211 000. Der Teilwert richtet sich im allgemeinen nach dem Börsen- oder Marktpreis des Bilanzstichtages

Die Bewertungsgrundsätze, die für Fremdwährungsrenten auf Zeit und für Geldrenten in Deutscher Mark auf Zeit, die an den Kurs einer fremden Währung gebunden sind, gelten, sind auch für diejenigen Zeitrenten in Deutscher Mark anzuwenden, bei denen die Wertbeständigkeit durch die Bindung an den Preis einer vertretbaren Sache erhalten werden soll. Bei allen drei Rentenarten hängt die Höhe der Rentenzahlung von einem Preis ab, der die alleinige Wertgrundlage darstellt. Aus diesem Grunde konnte auch die zur Warenbewertung ergangene Rechtsprechung bei den Fremdwährungsrenten herangezogen werden. Demnach ist bei der Berechnung des Teilwerts einer Zeitrente in Deutscher Mark, die an den Preis einer vertretbaren Sache gebunden ist, im allgemeinen von dem Börsenkurs, oder, wenn der Preis eines anderen Marktes als Wertbasis vereinbart wurde, von dem dort geltenden Preis am Bilanzstichtag auszugehen. Hierbei kann man annehmen, daß in ihnen alle am Bilanzstichtag vorhandenen Umstände, darunter auch die Auffassung der beteiligten Kreise über die künftige Preisentwicklung, zum Ausdruck kommen (1).

1) BFH I 292/55 v. 17.7.1956, in BStBl 1956, Teil III, S. 379, Sp. 1.

511 211 001. Ausnahmen von der Regel, daß sich der Teilwert nach dem Börsen- oder Marktpreis des Bilanzstichtages richtet

511 211 001 0. Stetige Auf- oder Abwärtsbewegung der Preise

Ist der Preis einer vertretbaren Sache in einer stetigen Entwicklung nach oben oder unten, dann kann der beim Teilwert der Rente anzusetzende Preis über oder unter dem Preis der Ware am Bilanzstichtag liegen. Eine solche stetige Entwicklung läßt den Schluß zu, daß sich der Preis in einem Anpassungsprozeß befindet, der am Bilanzstichtag noch nicht abgeschlossen ist. Hierbei ist jedoch Voraussetzung, daß die die stetige Preisentwicklung hervorruhenden Ursachen bereits am Bilanzstichtag vorhanden waren (1). Sie hatten sich bis dahin nur noch nicht voll ausgewirkt. Die Höhe des Abschlags oder Aufschlags beim Stichtagspreis, die zur Ermittlung des Teilwerts vorzunehmen sind, richtet sich nach dem Grade des Preisabfalls oder Preisanstiegs.

Spitaler (2) ist mit der Rechtsprechung, die bei stetig sinkenden Preisen einen Teilwert unter dem Preis des Bilanzstichtages gestattet, nicht einverstanden. Er verlangt, daß bereits in Zeiten eines bevorstehenden Konjunkturrückgangs bei der Ermittlung des Teilwerts ein nicht unerheblicher Abschlag vom Stichtagspreis vorzunehmen sei. Diese Forderung dürfte mit dem Prinzip der Periodenabgrenzung nicht mehr vereinbar sein. Wenn die Rechtsprechung bei stetig fallenden Preisen einen Teilwert unter dem Stichtagspreis zuläßt, so will sie damit nur der Tatsache Rechnung tragen, daß sich bestimmte, den Preis beeinflussende Ereignisse, die bereits vor dem Bilanzstichtag eingetreten sind, noch nicht voll bei der Preisbildung ausgewirkt haben. Spitaler (2) will aber bereits bloße Vermutungen über ein zukünftiges Ereignis, nämlich den bei einem bevorstehenden Konjunkturrückgang zu erwartenden Preisabfall, bei der Bewertung zum Stichtag berücksichtigen. Die Einbeziehung von Vermutungen über mögliche zukünftige Ereignisse hat der BFH bei der Bewertung von Valutaschulden (3) und von Forderungen (4) abgelehnt.

1) BFH I 292/55 v. 17.7.1956, in BStBl 1956, Teil III, S.380, Sp.1.

2) Spitaler, Armin, Gegenwartsfragen der Vorratsbewertung, in FR 1957, S.30 f.

3) BFH I 38/51 v. 7.8.1951, in BStBl 1951, Teil III, S.192, Sp.1.

4) BFH I 60/57 v. 1.4.1958, in BStBl 1958, Teil III, S.292, Sp.2.

511 211 001 1. Größere Schwankungen der
Börsen- oder Marktpreise

In einem Urteil des RFH (1), das zu einer Zuckerwertanleihe erging, die in Raten zu tilgen war, wobei sich die Höhe jeder einzelnen Rate nach der jeweiligen Weißzuckernotierung richtete, verwarf der RFH den Standpunkt des Finanzamtes, daß für die Berechnung des Teilwertes dieser Schuld der Börsenkurs des Bilanzstichtages maßgebend sei. In den Jahren, für deren Ende der Börsenkurs zu ermitteln war, hatte der Börsenkurs beträchtlich geschwankt. "Mit Rücksicht hierauf (langfristige Schuld mit ratenweiser Tilgung - Anm. des Verf.) und im Hinblick auf die starken Schwankungen des Zuckerpreises erscheint es angebracht oder zumindesten vertretbar, der Berechnung des gemeinen Wertes der Schuld nicht die zufällige Zuckernotierung am einzelnen Bilanzstichtag, . . . , sondern den Durchschnitt der Zuckernotierungen innerhalb eines längeren Zeitraums, vielleicht innerhalb des Halbjahres vor und des Halbjahres nach dem jeweiligen Bilanzstichtage zugrunde zu legen" (2).

Diese etwas weitgehende Entscheidung, bei der in nicht unerheblichem Maße in der Zukunft liegende Vorgänge auf den Bilanzstichtag zurückbezogen worden wären, hat der BFH (3) jetzt eingeengt. Er läßt jetzt nur noch zu, daß zur Korrektur des Stichtagspreises die Preisentwicklung in einem Zeitraum von zwei bis drei Monaten, nämlich vier bis sechs Wochen vor und nach dem Stichtag, berücksichtigt wird.

511 211 01. Wertsicherung durch die Bindung an den
Preis nicht vertretbarer Sachen

Eine Zeitrente in Deutscher Mark, bei der die Höhe der einzelnen Rentenzahlung sich nach dem Preis einer nicht vertretbaren Sache richtet, dürfte überaus selten vorkommen.

Bei der Bestimmung des Teilwertes einer solchen Zeitrente ist von dem Teilwert dieser Sache am jeweiligen Bilanzstichtag auszugehen. Unter Berücksichtigung des zur Zeit geltenden Zinssatzes für langfristiges Kapital und der noch ausstehenden Rentenleistungen errechnet sich der Teilwert dieser Rente.

1) RFH I A 34/34 v. 13.2.1935, in StW 1935, Nr. 236.

2) RFH I A 34/34 v. 13.2.1935, in StW 1935, Nr. 236 (Sp. 572).

3) BFH I 292/55 v. 17.7.1956, in BStBl 1956, Teil III, S. 380, Sp. 1.

511 211 1. Der Teilwert von Sachrenten auf Zeit

Der Zeitrente in Deutscher Mark mit Wertsicherungsklausel, wobei die Wertsicherung durch die Bindung an den Preis einer vertretbaren Sache erreicht wird, und der Sachrente auf Zeit ist gemeinsam, daß ihre Wertgrundlage der Preis einer vertretbaren Sache ist. Bei der letzteren besteht die Rentenleistung aus der Sache selbst, während bei der ersteren immer der entsprechende Gegenwert in Deutscher Mark zu erbringen ist. Aus diesem Grunde ist bei der Ermittlung des Teilwertes einer Sachrente auf Zeit, von dem Zinssatz und der Anzahl der noch ausstehenden Rentenleistungen abgesehen, ebenfalls von dem Teilwert der Sache am Bilanzstichtag auszugehen. Für die Bestimmung des Teilwertes dieser Sache gelten die Ausführungen in Abschnitt 511 211 00.

511 212. Der Teilwert von Zeitrenten in Deutscher Mark mit Wertsicherung durch die Bindung an die jeweilige Vergütung für eine Dienstleistung

Bei dieser Art der Zeitrente richtet sich die Höhe der einzelnen Rentenzahlungen nach dem Gehalt oder Lohn einer bestimmten Tarifgruppe. Für die Ermittlung des Teilwertes dieser Zeitrente sind, wie auch bei allen anderen Schulden, die Verhältnisse am Bilanzstichtag maßgebend (1). Demnach ist bei Zeitrenten in Deutscher Mark mit Wertsicherungsklausel in Form von Dienstleistungen für die Bestimmung des Teilwertes die Vergütung zugrunde zu legen, die am Bilanzstichtag in der betreffenden Tarifgruppe gezahlt wurde (2).

Aber auch hier muß man zulassen, ebenso wie bei den anderen Zeitrenten, deren Wertbasis nicht die Deutsche Mark ist, daß beim Teilwert der Rentenverpflichtung zwar von den Verhältnissen am Bilanzstichtag, nicht aber von dem gerade geltenden Tarif ausgegangen wird. Die am Bilanzstichtag geltenden Tarife können dann nicht mehr bei der Ermittlung des Teilwertes verwendet werden, wenn bereits am Bilanzstichtag mit einer Erhöhung oder Herabsetzung des betreffenden Gehalts oder Lohns zu rechnen ist. In diesen Fällen würde auch ein Unternehmer des Betriebes bei der Bestimmung des Gesamtkaufpreises die Rente nicht mehr unter Zuhilfenahme des derzeit geltenden Tarifs errechnen,

1) BFH I 38/51 v. 7.8.1951, in BStBl 1951, Teil III, S.191, Sp.2.

2) Scheiterle, Walter, Anschaffungskosten in Rentenform, in WPg 1956, S.178, Sp.1.

sondern einen anderen Rentenbetrag einsetzen. Mit einer Lohn- oder Gehaltsänderung ist dann zu rechnen, wenn am Bilanzstichtag bereits neue Tarifverhandlungen laufen oder wenn der Tarif gekündigt worden ist. Denn jetzt liegt keine bloße Vermutung über eine zukünftige Lohnänderung mehr vor, die bei der Ermittlung des Teilwertes außer acht zu lassen ist (1), sondern es ist auf Grund eines vor dem Stichtag liegenden Ereignisses, nämlich der Tarifikündigung oder dem Beginn von Tarifverhandlungen, mit einer Lohnänderung zu rechnen, die bei der Ermittlung des Teilwertes der Rente ein Abweichen von dem am Bilanzstichtag gerade geltenden Lohn oder Gehalt gestattet. Bei der Ermittlung des Teilwertes ist von dem Lohn (Gehalt) auszugehen, der voraussichtlich zwischen den Tarifpartnern vereinbart werden wird.

511 22. Der Vergleich der fortgeführten Anfangswerte mit dem Teilwert

Da auch für diejenigen Zeitrenten, deren Wertgrundlage nicht die Deutsche Mark ist, § 6 Abs. 1 Z. 3 EStG 1958 i. V. mit § 6 Abs. 1 Z. 2 EStG 1958 anzuwenden ist, gelten hier in den Jahren, die auf die Begründung der Rente folgen, die gleichen Regeln wie bei Zeitrenten in Deutscher Mark, deren Wertbasis auch die Deutsche Mark ist. Demnach ist in die Bilanz vorerst der fortgeführte ursprüngliche Anfangswert einzusetzen, solange er mit dem Teilwert übereinstimmt oder über diesem liegt. Überschreitet der Teilwert den fortgeführten ursprünglichen Anfangswert, dann ist der Teilwert in die Bilanz aufzunehmen (2). Er wird zum zweiten Anfangswert. In den hierauf folgenden Jahren ist der fortgeführte zweite Anfangswert solange für die Bilanz maßgebend, als er mit dem Teilwert übereinstimmt. Sinkt in den folgenden Jahren der Teilwert unter den fortgeführten zweiten Anfangswert, dann kann der Teilwert in die Bilanz eingestellt werden, wenn er über dem fortgeführten ursprünglichen Anfangswert liegt oder mit diesem übereinstimmt. Liegt der Teilwert unter dem fortgeführten ursprünglichen Anfangswert, dann darf höchstens der fortgeführte ursprüngliche Anfangswert in die Bilanz eingesetzt werden, da bei einem Unterschreiten dieses Wertes unrealisierte Gewinne aus-

1) BFH I 38/51 v. 7.8.1951, in BStBl 1951, Teil III, S. 192, Sp. 1.
Das Urteil erging zu einer Valutaschuld.

2) ähnlich Bergmann, Kurt, Bilanzierung von Rentenänderungen auf Grund vertraglich vereinbarter Schwankungsklauseln, in B 1958, S. 1164, Sp. 1.

gewiesen würden (1). Bei einem Sinken des Teilwertes unter den fortgeführten zweiten Anfangswert kann aber auch der fortgeführte zweite Anfangswert beibehalten werden.

Bei Zeitrenten in Deutscher Mark, deren Wertgrundlage die Deutsche Mark ist, konnte nur bei einer Änderung des Zinssatzes der Teilwert vom fortgeführten Anfangswert abweichen. Bei Zeitrenten, deren Wertgrundlage nicht die Deutsche Mark ist, kann ein Abweichen des Teilwertes vom fortgeführten Anfangswert die Folge einer Zinssatzänderung oder einer Änderung des Rentenbetrages (r) oder auch eine Folge beider sein. Ein Sinken des Zinssatzes verbunden mit einer Erhöhung des Rentenbetrages bedeutet immer einen Teilwert, der über dem fortgeführten Anfangswert liegt, während ein höherer Zinssatz verbunden mit einem niedrigeren Rentenbetrag immer einen Teilwert ergibt, der unter dem fortgeführten Anfangswert liegt. Sinkt der Zinssatz und gleichzeitig mit ihm auch der Rentenbetrag, dann wird die durch das Sinken des Zinssatzes verursachte Erhöhung des Teilwertes durch das gleichzeitige Sinken des Rentenbetrages entweder teilweise kompensiert oder sogar übertroffen. Ebenso verhält es sich, wenn gleichzeitig Zinssatz und Rentenbetrag steigen (vgl. Beispiel in Abschnitt 511 23).

511 23. Beispiel einer Geldrente mit Wertsicherungsklausel

Zu Beginn des Jahres 1 übernahm der Käufer die Unternehmung gegen eine 30 Jahre lang jeweils am Jahresende in Deutscher Mark zu zahlende Rende. Die Höhe der Rente sollte dem Betrag entsprechen, der einem Erzeuger am jeweiligen Rententermin für 50 Ztr. Weizen gezahlt wird.

Zu Beginn des Jahres 1 betrug der Weizenpreis 20.-- DM je Zentner. Der Zinssatz für langfristiges Kapital lag bei 5%. Am Ende des Jahres 10 waren der Weizenpreis auf 24.-- DM je Zentner und der Zinssatz auf 7% gestiegen.

a) fortgeführter ursprünglicher Anfangswert am Ende des Jahres 10:

$$r = 50 \cdot 20 = 1000; \quad n = 20; \quad p = 5;$$

$$B = r \frac{q^n - 1}{q^n (q - 1)}$$

1) Scheiterle, Walter, Anschaffungskosten in Rentenform, in WPg 1956, S. 177, Sp. 2.

$$B_{10fuA} = 1000 \frac{1,05^{20} - 1}{1,05^{20} \cdot 0,05}$$

$$B_{10fuA} = 12\,463.-- \text{ DM}$$

=====

b) Teilwert am Ende des Jahres 10:

$$r = 50 \cdot 24; \quad n = 20; \quad p = 7;$$

$$B = r \frac{q^n - 1}{q^n (q - 1)}$$

$$B_{10T} = 1200 \frac{1,07^{20} - 1}{1,07^{20} \cdot 0,07}$$

$$B_{10T} = 12\,711.60 \text{ DM}$$

=====

In die Bilanz ist am Ende des 10. Jahres der Teilwert in Höhe von 12 711.60 DM einzusetzen, da er höher ist als der fortgeführte ursprüngliche Anfangswert mit 12 463.-- DM. Dieser Teilwert wird zum zweiten Anfangswert. Auf seiner Grundlage ist an den späteren Bilanzstichtagen der fortgeführte zweite Anfangswert zu errechnen. Dieser fortgeführte zweite Anfangswert kann in den folgenden Jahren, natürlich unter Beachtung des Zeitablaufs, so lange in der Bilanz beibehalten werden, als er dem Teilwert entspricht oder über diesem liegt (vgl. Abschnitt 511 22).

52. Die Bewertung von Veräußerungsrenten, deren Laufzeit durch die Lebensdauer von Personen begrenzt wird (Leibrenten)

520. Leibrenten, bei denen Zahlungsmittel und Wertgrundlage die Deutsche Mark ist

520 0. Die Bewertung im Zeitpunkt der Entstehung

520 00. Der versicherungsmathematische Barwert als Anfangs- und Teilwert

520 000. Der Barwert oder die Nettoprämie

Leibrenten zählen im Bilanzgliederungsschema zu den Rückstellungen, weil die Erfordernisse einer Rückstellung, nämlich das Vorliegen "einer am Bilanzstichtag bestehenden, nur ihrer Höhe nach noch nicht feststehenden Schuld" (1) von der Leibrente erfüllt werden. Da die Rückstellungen bei der steuerlichen Bewertung wie Verbindlichkeiten behandelt werden (2), sind Leibrenten nach § 6 Abs. 1 Z. 3 EStG 1958 in Verbindung mit § 6 Abs. 1 Z. 2 EStG 1958 mit dem Anfangswert oder dem Teilwert, falls er über dem Anfangswert liegen sollte, zu passivieren.

Der Anfangswert einer Leibrente ist der nach versicherungsmathematischen Grundsätzen ermittelte Barwert (3), der auch als versicherungsmathematischer

-
- 1) Adler, Hans - Düring, Walther - Schmaltz, Kurt, Rechnungslegung und Prüfung der Aktiengesellschaft, 2. Aufl. Stuttgart 1948, S. 234 (Anm. 86 zu § 131 AktGes).
 - 2) Blümich, Walter - Falk, Ludwig, Einkommensteuergesetz, 6. Aufl. Berlin-Frankfurt 1951, S. 286 (Anm. 27c zu § 6 EStG).
 - 3) Biedermann, Franz, Die Rentenbesteuerung, in StSA 1956, S. 130, Sp. 1. Raabe, Günther, Rente oder Kaufpreiskurs?, in StP 1953, S. 145, Sp. 1. Diederichs, Rolf, Renten im Einkommensteuerrecht, in DNotZ 1952, S. 345. Röncke, Frido, Zur einkommensteuerlichen Behandlung der Renten, in BB 1950, S. 586, Sp. 2. Kubisch, Hans, Die einkommensteuerliche Behandlung der Renten bei Betriebsveräußerungen, in StW 1948, Sp. 602.

Kapitalwert (1), als Deckungskapital (2) oder als Nettoprämie (3) bezeichnet wird. Der versicherungsmathematische Barwert entspricht im Zeitpunkt der Begründung der Rente auch dem Teilwert, da die Vermutung gilt, daß Teilwert und Anfangswert im Zeitpunkt der Entstehung einer Schuld einander gleich sind (4).

Der versicherungsmathematische Barwert einer Leibrente wird nach folgender Formel errechnet (5):

a) vorschüssig: Barwert = $a_x = \frac{N_x}{D_x} \cdot r$

b) nachschüssig: Barwert = $a_x = \frac{N_x + 1}{D_x} \cdot r$

a_x = Barwert einer vorschüssigen Leibrente zu Beginn des Jahres x

a_x = Barwert einer nachschüssigen Leibrente zu Beginn des Jahres x

x = seit der Geburt durchlebte Jahre

l_x = Anzahl der Lebenden zu Beginn des Jahres x

$$v = \frac{1}{q} = \frac{1}{1+i} = \frac{1}{1 + \frac{p}{100}}$$

$$D_x = l_x v^x$$

$$N_x = \sum D_x$$

-
- 1) Biedermann, Franz, Die Rentenbesteuerung, in StSA 1956, S. 130, Sp. 1.
Theis, J., Die einkommensteuerliche Behandlung der Renten, in B 1956, Beilage 11 zu Heft 26, S. 2, Sp. 2. Kubisch, Hans, Die einkommensteuerliche Behandlung der Renten bei Betriebsveräußerungen, in StW 1948, Sp. 602. FG Hannover VII (VI) 71-72/55 v. 19. 7. 1957, in EFG 1957, Nr. 501 (S. 401, Sp. 1).
 - 2) Lachmund, Die bilanzmäßige und steuerliche Behandlung von Betriebsveräußerungen auf Rentenbasis, in StSA 1956, S. 34, Sp. 1.
 - 3) Loewy, Alfred, Versicherungsmathematik, 4. Aufl. Berlin 1924, S. 33.
 - 4) vgl. Anm. 2 auf Seite 81.
 - 5) Kubisch, Hans, Die einkommensteuerliche Behandlung der Renten bei Betriebsveräußerungen, in StW 1948, Sp. 602. Böhm, Friedrich, Versicherungsmathematik, Teil I, 2. Aufl. Berlin 1940, S. 36 ff. Loewy, Alfred, Versicherungsmathematik, 4. Aufl. Berlin 1924, S. 34 ff.

520 000 0. Ableitung der Formel für vorschüssige Leibrenten (1)

Wir gehen davon aus, daß eine bestimmte Gruppe von Lebenden des Alters x (l_x) eine Leibrentenversicherung abschließt. Die Leibrente soll in der Höhe von r DM an alle Überlebenden am Anfang jedes Jahres gezahlt werden.

Um diese Rente bei einer Versicherung zu erhalten, die auf Gewinn und Verwaltungskostenzuschläge verzichtet, müssen alle Lebenden zu Beginn des Jahres x (l_x) einen bestimmten Betrag (a_x) bei der Versicherung einzahlen. Zu Beginn des ersten Jahres zahlt die Versicherung an jeden Rentner eine Rente in Höhe von r DM aus. Im Laufe des ersten Jahres stirbt aber bereits ein Teil der Rentner, so daß zu Beginn des Jahres 2 die Rente r nur noch an l_{x+1} Lebende gezahlt werden muß. Da wir aber den Wert aller bei Beginn des zweiten Jahres fälligen Rentenzahlungen zum Zeitpunkt des Versicherungsbeginns haben wollen, müssen wir die einzelnen Rentenzahlungen auf den Beginn des Jahres x diskontieren. Der in der Zinseszins- und Rentenrechnung allgemein übliche Diskontierungsfaktor heißt

$$v = \frac{1}{q} = \frac{1}{1+i} = \frac{1}{1 + \frac{p}{100}}$$

Der Barwert aller zu Beginn des 2. Jahres fälligen Rentenzahlungen beträgt demnach $l_{x+1} \cdot r \cdot v^1$. Der Barwert aller zu Beginn des 3. Jahres fälligen Rentenzahlungen beträgt $l_{x+2} \cdot r \cdot v^2$. Der Barwert der zu Beginn des letzten Jahres an die l_ω überlebenden Rentner zu zahlenden Renten beträgt, wenn wir die Reihe weiter fortsetzen, $l_\omega \cdot r \cdot v^{\omega-x}$.

Da die Gemeinschaft der Rentner das eingezahlte Kapital ($a_x \cdot l_x$) einschließlich Zinseszinsen in Form von Renten bis zum Tode des letzten Rentners wieder erhalten soll, muß die Summe der diskontierten Rentenzahlungen gleich dem eingezahlten Kapital sein. Hieraus läßt sich folgende Formel ableiten:

$$l_x \cdot a_x = l_x \cdot r \cdot v^0 + l_{x+1} \cdot r \cdot v^1 + l_{x+2} \cdot r \cdot v^2 + \dots + l_{\omega-1} \cdot r \cdot v^{\omega-1-x} + l_\omega \cdot r \cdot v^{\omega-x}$$

1) vgl. auch Loewy, Alfred, Versicherungsmathematik, 4. Aufl. Berlin 1924, S. 34 ff.

Die Nettoprämie für eine Person beträgt

$$a_x = r \frac{l_x v^0 + l_{x+1} v^1 + l_{x+2} v^2 + \dots + \frac{l_{\omega-1} v^{\omega-1-x} + l_{\omega} v^{\omega-x}}{l_x} \cdot \frac{v^x}{v^x}}{l_x v^x + l_{x+1} v^{x+1} + l_{x+2} v^{x+2} + \dots + \frac{l_{\omega-1} v^{\omega-1} + l_{\omega} v^{\omega}}{l_x v^x}}$$

Man setzt $D_x = l_x v^x$ und dem folgend $D_{x+1} = l_{x+1} v^{x+1}$ bis $D_{\omega} = l_{\omega} v^{\omega}$.

$$a_x = r \frac{D_x + D_{x+1} + D_{x+2} + \dots + D_{\omega-1} + D_{\omega}}{D_x}$$

Man setzt $D_x + D_{x+1} + D_{x+2} + \dots + D_{\omega-1} + D_{\omega} = \sum D_x = N_x$.

$$a_x = r \frac{N_x}{D_x}$$

=====

520 000 1. Ableitung der Formel für nachschüssige Leibrenten (1)

Bei der nachschüssigen Leibrente wird die erste Zahlung am Ende des Jahres x geleistet. Bis dahin ist jedoch bereits ein Teil der Vertragspartner verstorben, so daß nur noch l_{x+1} Überlebende einen Ren-

1) vgl. auch Loewy, Alfred, Versicherungsmathematik, 4. Aufl. Berlin 1924. S. 37 f.

tenanspruch haben. Der Barwert aller ersten Rentenzahlungen beträgt demnach $l_{x+1} \cdot r \cdot v^1$. Der Barwert der am Ende des 2. Jahres fälligen Zahlungen beträgt $l_{x+2} \cdot r \cdot v^2$. Der Barwert der Zahlungen des letzten Termins $l_{\omega} \cdot r \cdot v^{\omega-x}$. Wir erhalten folgende Gleichung:

$$\begin{aligned}
 {}_x a_x &= {}_x 1_{x+1} r v^1 + {}_x 1_{x+2} r v^2 + {}_x 1_{x+3} r v^3 \dots \dots \dots \\
 &\dots \dots \dots + {}_x 1_{\omega-1} r v^{\omega-1-x} + {}_x 1_{\omega} r v^{\omega-x} \\
 a_x &= r \frac{{}_x 1_{x+1} v^1 + {}_x 1_{x+2} v^2 + {}_x 1_{x+3} v^3 \dots \dots \dots {}_x 1_{\omega} v^{\omega-x}}{{}_x 1_x} \cdot \frac{v^x}{v^x} \\
 a_x &= r \frac{{}_x 1_{x+1} v^{x+1} + {}_x 1_{x+2} v^{x+2} + {}_x 1_{x+3} v^{x+3} \dots \dots \dots {}_x 1_{\omega-1} v^{\omega-1} + {}_x 1_{\omega} v^{\omega}}{{}_x 1_x v^x}
 \end{aligned}$$

Man setzt $D_x = {}_x 1_x v^x$.

$$a_x = r \frac{D_{x+1} + D_{x+2} + D_{x+3} \dots \dots \dots + D_{\omega-1} + D_{\omega}}{D_x}$$

$$N_{x+1} = \sum D_{x+1} = D_{x+1} + D_{x+2} + D_{x+3} \dots \dots \dots + D_{\omega-1} + D_{\omega}$$

$$a_x = r \frac{N_{x+1}}{D_x}$$

=====

520 001. Die Bruttoprämie

In einem Urteil (1) aus dem Jahre 1928 sagt der RFH:

"Nun ist aber für kaufmännische Bilanzen nicht § 145 AO sondern § 40 HGB maßgebend. Danach ist für jeden Bilanzstichtag der gemeine Wert der Rentenverpflichtung festzustellen, das wäre der Kapitalbetrag, für den jeder Dritte,

1) RFH I A 188/28 v. 20.11.1928, in StW 1929, Nr.126 (Sp.211).

z.B. eine Lebensversicherungsgesellschaft, am Bilanzstichtage die Rentenverpflichtung übernehmen würde." Den Betrag, den man bei einer Versicherungsgesellschaft für den Erwerb eines Rentenrechts aufwenden muß, bezeichnet man als Bruttoprämie (1). Diese Rechtsprechung, nach der in die Bilanz der Betrag einzusetzen war, für den eine Lebensversicherung die Rentenverpflichtung übernehmen würde, und die bereits in einem Urteil (2) aus dem Jahre 1927 angeklungen war, hat der RFH (3) auch in den folgenden Jahren beibehalten. Auch das letzte Urteil (4) des RFH zu dieser Sache, nach dem "bei der Schätzung des in die Erfolgsbilanzen einzusetzenden Kapitalwerts einer Leibrentenverpflichtung regelmäßig die von den Lebensversicherungsgesellschaften entwickelten Grundsätze ('versicherungsmathematische Grundsätze') anzuwenden" sind, bedeutet noch keine Abkehr vom alten Prinzip der Bewertung mit dem Kapitalbetrag, für den eine Lebensversicherungsgesellschaft die Rentenverpflichtung übernehmen würde, obwohl der RFH hier diesen Satz nicht mehr erwähnt. Gibt nämlich der RFH seine bisherige Rechtsprechung auf, dann erfolgt dieser Wechsel mit ausführlicher Begründung und mit dem Hinweis, daß die bisherige Rechtsprechung nicht mehr anzuwenden sei. Eine Stellungnahme des BFH zur Bewertung von betrieblichen Veräußerungsrenten liegt noch nicht vor.

Im Anschluß an diese Rechtsprechung vertritt auch ein Teil der Literatur (5) die

- 1) Loewy, Alfred, Versicherungsmathematik, 4. Aufl. Berlin 1924, S. 72.
- 2) RFH I A 276/27 v. 22.12.1927, in StW 1928, Nr. 116 (Sp. 170).
- 3) RFH I A 241/32 v. 13.2.1934, in StW 1934, Nr. 515 (Sp. 1111).
RFH VI 456/39 v. 26.7.1939, in RStBl 1939, S. 1120, Sp. 1.
RFH VI 387/39 v. 2.8.1939, in RStBl 1939, S. 1079, Sp. 1.
- 4) RFH VI 149/42 v. 10.2.1943, in StW 1943, Nr. 104 (Sp. 173).
- 5) Greiner, Karl, Die steuerliche Behandlung von entgeltlichen Betriebsveräußerungsrenten nach der neuen Rechtsprechung des BFH und unter Berücksichtigung der Währungsreform, in FR 1955, S. 36, Sp. 2. Grune, Günter, Die einkommensteuerliche Behandlung von betrieblichen Renten, in StWa 1955, S. 74, Sp. 1. Dahlheimer, Karl, Besteuerung von Renten und von Kapitalzahlungen zur Ablösung von Renten bei Vermögensveräußerungen, in DStZE 1951, S. 254, Sp. 1. Feinen, Hans, Schuldzinsen, Renten und dauernde Lasten in einkommensteuerrechtlicher Betrachtung, in StWb 1949, S. 475, Sp. 1. Hammerschlag, Karl, Rentenzahlungen als Betriebsausgaben, in B 1949, S. 148, Sp. 1. Littmann, Eberhard, Die Renten im Einkommensteuerrecht, in Die Steuer 1948, Sp. 228. Lammert, Über die Behandlung

Auffassung, daß die Rentenverpflichtung mit dem Betrag in die Bilanz einzusetzen sei, den eine Lebensversicherungsgesellschaft für die Übernahme der Rentenverpflichtung fordern würde.

Gegen die Bewertung mit dem Betrag, zu dem jeder Dritte, z. B. eine Lebensversicherungsgesellschaft, die Rentenverpflichtung übernehmen würde, hat Springguth (1) schon im Jahre 1929 Stellung genommen: "Die Definition des Gemeinen Werts mit dem 'Preis, den jedermann zahlt', ist die alte. Daß aber der 'Dritte' eine Lebensversicherungsgesellschaft sein darf, ist nicht völlig überzeugend, denn m. E. wäre eine Versicherungsgesellschaft nicht ein Dritter, sondern der Dritte, dessen Kapitalforderung (einmalige Prämie) für eine Rentengewährung gerade nicht den gemeinen Wert darstellen würde". "Im großen und ganzen zählen die Lebensversicherungsgesellschaften doch zu den Erwerbsgesellschaften, die aus dem Abschluß einer Rentenversicherung einen Gewinn erzielen wollen. Ähnlich wie bei der Begriffsbestimmung des gemeinen Werts bei Waren (Wiederbeschaffungs- nicht Veräußerungspreis, der normalerweise einen Gewinn einschließt) muß auch hier der Gewinnfaktor ausscheiden." "Der Kaufmann wird sich in erster Linie von den Erwägungen leiten lassen, bei Übernahme eines Geschäfts mit einer Rentenschuld wenigstens keinen Verlust zu erleiden. Weiter sind in den Prämien von allen Versicherungsgesellschaften ein Teil der allgemeinen Verwaltungskosten und gewisse Dividenden auf die Prämien einkalkuliert, während ein Kaufmann mit diesen Aufwendungen nicht zu rechnen hat."

Auch bei den Rückstellungen für Pensionsverpflichtungen galt früher das Verfahren nach der Bruttoprämie. Danach durfte bei Anwartschaften jedes Jahr nur der Betrag der Rückstellung zugeführt werden, der an eine Versicherungsgesellschaft zu zahlen gewesen wäre, wenn man bei ihr unter gleichen Bedingungen eine Leibrentenversicherung abgeschlossen hätte (2). Bei Einmalrückstellungen, die dann zulässig waren, wenn dem Arbeitnehmer die Pension erst beim Ausscheiden aus dem Betrieb zugesagt wurde (3), konnte demnach der Betrag zu-

der Zeit- und Leibrenten bei der Einkommensteuer und die technische Handhabung ihrer Verbuchung, in StA 1929, S.17, Sp.1.

- 1) Springguth, Kapitalwert von Rentenverpflichtungen und Einkommensteuer, in Der Buch- und Betriebsprüfer 1929, S. 58.
- 2) Gerhardt, Heinz, in Prölss, Erich - von der Thüsen, Ernst, Die versicherungstechnischen Rückstellungen im Steuerrecht, 2. Aufl. Karlsruhe 1954, S. 58 f.
- 3) RFH VI 387/39 v. 2.8.1939, in Amtl. Sig., Bd.47, S.219.

rückgestellt werden, den der Arbeitnehmer aufzuwenden gehabt hätte, wenn er beim Ausscheiden eine Rentenversicherung gegen Einmalprämie abgeschlossen hätte. Der Rückstellungsmethode nach der Bruttoprämie bei den Pensionsverpflichtungen widersprechen besonders Prölss-von der Thüsen (1) und Lüchau (2). Auch sie bemängeln bei dem Verfahren nach der Bruttoprämie in erster Linie die Einrechnung von Verwaltungskosten und Gewinnzuschlägen. Weiterhin setzt sich Lüchau (3) mit dem Einwand auseinander, daß der Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung dadurch verletzt werde, daß Unternehmen, die ihre Arbeitnehmer bei einer Versicherungsgesellschaft versichern, die Bruttoprämie absetzen können, während bei Unternehmen, die die Pensionen selbst zahlen, also die Mittel hierzu ansammeln und im Unternehmen behalten und arbeiten lassen, nur die Nettoprämie die Erfolgsrechnung belastet. In beiden Fällen liegen wirtschaftlich verschiedene Tatbestände vor, die deshalb eine verschiedenartige Behandlung rechtfertigen. Der Selbstversicherer nimmt das Risiko eines Verlustes auf sich, da die Pensionsberechtigten länger als ursprünglich geschätzt leben können. Andererseits hat er bei früherem Tod die Möglichkeit, einen Gewinn zu erzielen. Der Unternehmer, der bei einer Versicherungsgesellschaft eine Rentenversicherung zugunsten seiner Arbeitnehmer abschließt, wälzt dieses Risiko auf die Versicherung ab und begibt sich weiterhin der Möglichkeit, das für die Versicherung abgezweigte Geld in seinem Betrieb arbeiten zu lassen.

Im Jahre 1941 ließ der RFH (4) bei den Rückstellungen für Pensionsanswartschaften neben dem Verfahren nach der Bruttoprämie, bei dem jährlich immer gleichhohe Beträge zurückzustellen sind, die Berechnung nach dem versicherungsmathematischen Deckungskapital, der Nettoprämie, zu. Das Verfahren nach der Nettoprämie bei den Pensionsanswartschaften wurde später auch von

-
- 1) Gerhardt, Heinz, in Prölss, Erich - von der Thüsen, Ernst, Die versicherungstechnischen Rückstellungen im Steuerrecht, 2. Aufl. Karlsruhe 1954, S. 58 f.
 - 2) Lüchau, Henning, Die steuerliche Behandlung der Pensionsrückstellungen, Diss. Frankfurt 1954, S. 180 ff.
 - 3) Lüchau, Henning, Die steuerliche Behandlung der Pensionsrückstellungen, Diss. Frankfurt 1954, S. 183 f.
 - 4) RFH I 95/40 v. 18.11.1941, in Amtl. Slg., Bd. 51, S. 122.

der Finanzverwaltung durch die sogenannte "Hamburger Anweisung" (1) eingeführt und mit dem durch das Gesetz zur Neuordnung von Steuern (2) in das Einkommensteuergesetz eingeführten § 6a (3) auch gesetzlich festgelegt. Bei Pensionszusagen im Zeitpunkt des Ausscheidens wäre bei Anwendung der neuen Berechnungsart die Einmalrückstellung in Höhe des versicherungsmathematischen Barwerts in die Bilanz einzustellen.

Pensionszusagen, die beim Ausscheiden aus dem Betrieb gegeben werden, unterscheiden sich versicherungstechnisch und auch in bezug auf die Bedeutung als Passivposten in der Bilanz nicht von Veräußerungsrenten auf Lebenszeit. Deshalb ist eine verschiedenartige Behandlung in der Steuerbilanz nicht möglich. Bei beiden muß deshalb das Verfahren nach der Nettoprämie angewandt werden, da es wegen der exakten Berücksichtigung von Zinsen und der Außerachtlassung von Verwaltungskosten, Gewinnanteilen und Risikoprämien zutreffender ist. Es ist anzunehmen, daß sich der BFH auch bei Veräußerungsrenten der Bewertung mit dem versicherungsmathematischen Barwert anschließen wird, besonders dann, wenn er auf das Auseinandergehen seiner Rechtsprechung bei Veräußerungsrenten und bei Pensionsanwartschaften hingewiesen wird. Das letzte Urteil des RFH (4), das nach dem grundlegenden Urteil (5) über Pensionen erging, bringt diese Änderung noch nicht.

520 002. Die Rechnungsgrundlagen für den Rentenbarwert (Nettoprämie)

520 002 0. Der Zinssatz

Über die Höhe des Zinssatzes bei betrieblichen Veräußerungsrenten auf Lebenszeit hat sich die Rechtsprechung noch nicht geäußert. Es kann jedoch auf ein Urteil (6) zurückgegriffen werden, das zu einer Veräußerungsrente bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung

-
- 1) OFD Hamburg - S 2158 - 4 - St 43 vom 14.11.1952, Anweisung betr. die Pensionsrückstellung in der Steuerbilanz, in Weiss, Albrecht, Handbuch der betrieblichen Altersversorgung, 3. Aufl. München 1955, S.101 ff.
 - 2) BStBl 1954, Teil I, S.576 f.
 - 3) vgl. besonders § 9 EStDV 1957.
 - 4) RFH VI 149/42 v. 10.2.1943, in StW 1943, Nr.104.
 - 5) RFH I 95/40 v. 18.11.1941, in Amtl. Slg., Bd.51, S.119 ff.
 - 6) BFH IV 451/53 v. 22.9.1955, in Amtl. Slg., Bd.61, S.315 f.

erging. Hierin sagt der BFH (1), daß der Zinssatz als angemessen anzusehen sei, der im Jahr der Begründung der Schuld im Wirtschaftsleben des Bundesgebietes für gleichartige Leistungen angesetzt worden sei.

In der Literatur spricht Diederichs (2) ganz allgemein von der Zugrundelegung eines angemessenen Zinsfußes, ohne jedoch nähere Ausführungen darüber zu machen, was als angemessen anzusehen ist. Röncke (3) schlägt ohne weitere Begründung einen Zinssatz von 3,5% vor, während Kubisch (4) sagt, daß im allgemeinen ein Zinssatz von 3% bis 3,5% angesetzt zu werden pflege. Von seiten der Finanzverwaltung werden wiederum Zinssätze von 3,5% bis 5,5% für maßgeblich erachtet (5).

Da Finanzverwaltung und Literatur in dieser Frage nicht übereinstimmen, so daß sich über diesen Punkt noch keine herrschende Meinung gebildet hat, ist zu prüfen, wie es auch der BFH (6) verlangt, welche Zinssätze für gleichartige Leistungen üblich sind, die häufiger vorkommen und für die dadurch einigermmaßen feste Sätze bestehen. Als gleichartige Leistungen in diesem Sinne sind die Einmalrückstellung für Pensionsverpflichtungen, wenn die Pension beim Ausscheiden zugesagt wurde, und die Deckungsrückstellung einer Versicherungsgesellschaft für eine gegen Einmalprämie abgeschlossene Rentenversicherung, die sofort zu laufen beginnt, anzusehen.

520 002 00. Der Zinssatz bei der Einmalrückstellung für Pensionsverpflichtungen

Nach § 6a EStG 1958 ist bei der Berechnung der Rückstellung für Pensionsverpflichtungen von einem Zinsfuß auszugehen, der mindestens 3,5% beträgt. Weitere Vorschriften, nach welchen Grundsätzen der Zinssatz auszuwählen ist, enthält § 6a EStG 1958 nicht. Man muß daher auf die allgemeinen Bilanzierungsregeln für Rückstellungen zurückgreifen,

-
- 1) BFH IV 451/53 v. 22.9.1955, in Amtl. Slg., Bd. 61, S. 316.
 - 2) Diederichs, Rolf, Renten im Einkommensteuerrecht, in DNotZ 1952, S. 345.
 - 3) Röncke, Frido, Zur einkommensteuerlichen Behandlung der Renten, in BB 1950, S. 586, Sp. 2.
 - 4) Kubisch, Hans, Die einkommensteuerliche Behandlung der Renten bei Betriebsveräußerungen, in StW 1948, Sp. 602.
 - 5) OFD Kiel S 2136 A - St 11/110 v. 20.4.1956, Passivierung von Betriebsveräußerungsrenten, in StSA 1956, S. 200.
 - 6) BFH 451/53 v. 22.9.1955, in Amtl. Slg., Bd. 61, S. 316.

die in § 6 Absatz 1 Ziffer 2, 3 EStG 1958 enthalten sind.

Die Festlegung eines Mindest-Zinssatzes durch den Gesetzgeber hat ihren Grund in der Auswirkung der Rückstellungsbildung auf den steuerlichen Gewinn. Wie bereits oben dargestellt wurde (1), führt bei sonst gleichen Größen ein hoher Zinssatz zu einem niedrigeren Barwert und ein niedriger Zinssatz zu einem hohen Barwert. Der Barwert der Pensionszusage kann, wenn die Pensionszusage im Jahr des Ausscheidens (Fall der Einmalrückstellung) (2) gegeben wird, voll zu Lasten des Gewinns verbucht werden. Bei der Anwendung eines niedrigen Zinssatzes wird deshalb bei der Einmalrückstellung der Gewinn im Jahr der Zusage und damit auch die gewinnabhängige Steuer stärker gemindert als bei der Verwendung eines hohen Zinssatzes. Da die Gesamtsumme der einzelnen Pensionszahlungen als Aufwand in der Erfolgsrechnung verrechnet wird, naturgemäß verteilt auf die einzelnen Perioden, und diese entsprechend unseren Voraussetzungen gleich hoch sein muß, wird bei einem hohen Zinssatz die schwächere Belastung der Erfolgsrechnung im Anfangsjahr in den folgenden Jahren ausgeglichen. Damit bedeutet die Anwendung eines niedrigen Zinssatzes für den zur Zahlung verpflichteten Unternehmer eine Verschiebung des Gewinns und somit auch der gewinnabhängigen Steuerleistungen auf spätere Jahre. Da dem Gesetzgeber an einem derzeitigen Steuerausfall zugunsten späterer Jahre nicht gelegen war, mußte er dieser Möglichkeit einen Riegel vorschieben. Die Überlegung, Steuerzahlungen durch Überbewertung von Passiven und Unterbewertung von Aktiven nicht allzu lange hinauszuschieben, führte auch zur Einführung des Teilwerts im Steuerrecht. Man kann daher sagen, daß durch den Mindestzinssatz der Teilwert für Pensionsverpflichtungen gesetzlich festgelegt wurde.

-
- 1) siehe Beispiel in Abschnitt 510 011 3.
 - 2) Die Einmalrückstellung wurde durch § 6a EStG 1955 nicht beseitigt. Sie stellt vielmehr den Grenzfall der gesetzlich verlangten Verteilung des beim Eintritt des Versorgungsfalles erforderlichen Barwerts der Rentenverpflichtung auf die Zeit zwischen Pensionszusage und Beginn der Pensionszahlungen dar. So Blümich, Walter - Falk, Ludwig, Einkommensteuergesetz, 7. Aufl. Berlin-Frankfurt 1955, S. 435. Herrmann, Carl - Heuer, Gerhard, Kommentar zur Einkommensteuer und Körperschaftsteuer, 7. Aufl. Köln 1955, Anm. 6 zu § 6a EStG. Heubeck, Georg, Pensionsrückstellungen vor und nach dem 31. Dezember 1954, in B 1954, S. 1073, Sp. 2.

520 002 01. Der Zinssatz für die Deckungsrückstellung bei der Rentenversicherung gegen Einmalprämie

Der Zinssatz, der zur Zeit bei der Berechnung der Prämien für die Rentenversicherung und damit auch bei der Berechnung der Deckungsrückstellung angewendet werden muß, beträgt 3%. Er ist vom 1. Januar 1957 an gültig und wurde durch das Bundesaufsichtsamt für das Versicherungs- und Bausparwesen festgelegt (1).

Die Versicherungsgesellschaft legt die gezahlte Einmalprämie in Sachwerten oder Wertpapieren an. Aus diesen Anlagen sollen die Zinsen fließen, die zur Verzinsung des Deckungskapitals benötigt werden. Da die Aufsichtsbehörde die Interessen der Versicherungsnehmer im Auge hat, hat sie nur Zinssätze zugelassen, die nachhaltig durch die zu erwartenden zukünftigen Anlagezinssen gesichert waren (2).

Diese Beweggründe führen dazu, daß der von der Aufsichtsbehörde festgelegte Zinssatz im Verhältnis zu den bei anderen Verträgen gewährten Zinsen niedrig ist. Der niedrige Zinssatz schadet auch den Versicherten nicht so sehr, da die Versicherungsgesellschaften einen Teil des durch die niedrige Verzinsung entstandenen Gewinns ihren Versicherten als Gewinnbeteiligungen gutschreiben oder auszahlen.

520 002 02. Der Zinssatz für betriebliche Veräußerungsrenten auf Lebenszeit

Der für die Berechnung der Rückstellung für Pensionsverpflichtungen geltende § 6a EStG 1958 legt nur einen Mindestzinssatz fest. Die Gesetzesstelle enthält keine weiteren Vorschriften, die bei der Wahl des Zinssatzes anzuwenden sind.

Der bei der Deckungsrückstellung für die Rentenversicherung von den Versicherten angewandte Zinsfuß wird von einer Behörde, dem Bundesaufsichtsamt für

- 1) Rundschreiben R 13/55 des Bundesaufsichtsamtes für das Versicherungs- und Bausparwesen vom 23.12.1955, in VerBAV 1956, S. 2.
- 2) Fischer, Kurt - von der Thüsen, Ernst, in Prölss, Erich - von der Thüsen, Ernst, Die versicherungstechnischen Rückstellungen im Steuerrecht, 2. Aufl. Karlsruhe 1954, S. 18.

das Versicherungs- und Bausparwesen, mit bindender Wirkung festgelegt. Er ist nicht wie ein Preis auf einem freien Markt durch das Zusammenwirken von Angebot und Nachfrage entstanden. Der bei der Deckungsrückstellung für Rentenversicherungen benutzte Zinssatz kann daher nicht auf Veräußerungsrenten übertragen werden.

Eine der Veräußerungsrente auf Lebenszeit ähnliche Verpflichtung ist die Veräußerungsrente, die für eine kalendermäßig bestimmte Zeit gewährt wird. Beide unterscheiden sich nur dadurch, daß bei der Leibrente die Dauer von der Lebenszeit einer Person abhängt, während bei der Zeitrente die Laufzeit kalendermäßig bestimmt ist. Bei der Veräußerungsrente, die für eine kalendermäßig bestimmte Zeit gewährt wird, hatten wir den Zinssatz angewandt, der auf dem Kapitalmarkt für langfristige Ausleihungen gezahlt wird (1). Auch die Veräußerungsrente auf Lebenszeit ist eine langfristige Verbindlichkeit. Der Veräußerer des Vermögens geht bei der Vereinbarung der Leibrente davon aus, daß er wenigstens einige Jahre in den Genuß der Rente kommt.

Das bei der Leibrente im Gegensatz zur Zeitrente vorhandene Wagnis, daß die Laufzeit der Rente nicht genau bestimmt werden kann, darf sich nicht auf die Höhe des Zinssatzes auswirken. Bei der Bewertung der Veräußerungsrente auf Lebenszeit ist daher, ebenso wie bei der Veräußerungsrente, die für eine kalendermäßig bestimmte Zeit gewährt wird, von dem Zinssatz für langfristiges Kapital auszugehen.

520 002 1. Die Sterbetafel

An die Sterbetafel für Veräußerungsrenten sind drei wichtige Anforderungen zu stellen:

- a) Sie muß die richtigen Wahrscheinlichkeiten enthalten;
- b) die richtige Bevölkerungsgruppe muß beobachtet worden sein;
- c) die Sterbetafel muß nach den neuesten Beobachtungen über die Sterblichkeit aufgebaut sein.

520 002 10. Die Wahrscheinlichkeiten

Pensionszusagen in Betrieben sind fast immer so gehalten, daß die Ruhegehaltszahlung bei Arbeitsunfähigkeit (Invalidität), spätestens bei Erreichen eines bestimmten Lebensalters beginnt. Tabellen der

1) Vgl. Abschnitt 510 011 0.

Rentenbarwerte, die für diese Zwecke ausgearbeitet wurden (1), berücksichtigen bei der Errechnung der Rentenbarwerte deshalb neben der Sterbwahrscheinlichkeit noch die Invaliditätswahrscheinlichkeit. Dies führt zu höheren Rückstellungen. Veräußerungsrenten auf Lebenszeit beginnen in fast allen Fällen, besonders bei der Veräußerung ganzer Betriebe, im Zeitpunkt der Veräußerung zu laufen und enden mit dem Tode desjenigen, von dessen Lebensdauer die Rentenlaufzeit abhängt. Wartezeiten, Zeitdifferenzen zwischen Begründung der Rente und Beginn der Zahlung, dürften bei Veräußerungsrenten höchst selten vorkommen, da das veräußerte Vermögen meist die Grundlage des Einkommens war, an dessen Stelle jetzt die Rente treten soll. Deshalb sind, von Ausnahmefällen abgesehen, die Tabellen zu verwenden, die nur die Sterbewahrscheinlichkeit berücksichtigen (2).

Ist jedoch eine Wartezeit vereinbart und der Beginn von dem Erreichen eines bestimmten Lebensalters oder dem Eintritt der Invalidität oder auch von letzterem allein abhängig, dann sind Tabellen zu verwenden, in die auch die Invaliditätswahrscheinlichkeit eingerechnet ist.

Die Sterbewahrscheinlichkeit der Männer und Frauen ist verschieden groß (3). Diese Tatsache muß in den Sterbetafeln berücksichtigt sein. Gemischte Sterbetafeln sind deshalb unbrauchbar.

520 002 11. Richtige Bevölkerungsgruppe

520 002 110. Allgemeine Sterbetafel

Die allgemeine Sterbetafel 1949/51 (3) geht von einer Untersuchung der gesamten Bevölkerung Westdeutschlands aus. Derjenige Bevölkerungsteil, der Veräußerungsrenten auf Lebenszeit erwirbt oder erworben hat, ist hierin erfaßt, es sei denn diejenigen, an deren Lebensdauer

-
- 1) So OFD Hamburg : S 2158 - 4 - St 43 v. 14.11.1952, Anweisung betr. die Pensionsrückstellung in der Steuerbilanz, in Weiss, Albrecht, Handbuch der betrieblichen Altersversorgung, 3. Aufl. München 1955, S.112.
 - 2) Kleditsch, Hingabe von Betriebsvermögen gegen lebenslängliche Rente, in StSA 1957, S.1 f. Kleditsch verwendet fälschlich für eine sofort beginnende Rente die den Hamburger Anweisungen beigegebene Tabelle, die auch die Invaliditätswahrscheinlichkeit berücksichtigt.
 - 3) vgl. Statistisches Bundesamt, Allgemeine Sterbetafel 1949/51, in Schriftenreihe Statistik der Bundesrepublik Deutschland, Heft 75, Stuttgart-Köln 1953.

die Laufzeit der Rente gebunden ist, leben im Ausland. Obwohl die Gruppe, die für Veräußerungsrenten in Frage kommt und die bestimmte gesellschaftliche Merkmale aufweist, nur einen Bruchteil der Gesamtbevölkerung darstellt, muß die allgemeine Sterbetafel bei der Berechnung von Veräußerungsrenten angewendet werden, falls keine Spezialtafel vorhanden ist. Bei Ausländern ist die entsprechende Sterbetafel dieses Landes heranzuziehen. Die Anwendung der allgemeinen Sterbetafel ist als Notbehelf vertretbar, da sie allen Spezialtafeln übergeordnet ist.

520 002 111. Versichertensterbetafeln

Einzelne Versicherungsgesellschaften oder auch ihre Dachorganisationen haben für die Lebensversicherung (Versicherung auf den Todesfall) eigene Sterbetafeln entwickelt (1). Man bezeichnet diese Sterbetafeln als Versichertensterbetafeln, da sie nur denjenigen Bevölkerungsteil umfassen, der eine Lebensversicherung abgeschlossen hat. Die Sterblichkeit dieser Gruppe stimmt nicht mit der allgemeinen Bevölkerungsterblichkeit überein (2). Die Anwendung dieser Versichertensterbetafeln für die Berechnung von Veräußerungsrenten hängt davon ab, ob beide Bevölkerungsgruppen sich gleichartig zusammensetzen, so daß auf eine gleichhohe Sterbewahrscheinlichkeit für beide Gruppen geschlossen werden kann.

Viele unselbständig Tätige schließen eine Lebensversicherung ab. Sie werden jedoch keine Veräußerung gegen Rente vornehmen, da ihre Altersversorgung durch Zahlungen aus der Sozialversicherung oder aus betrieblichen Pensionskassen gesichert ist. Bei fast allen Gesellschaften ist der Abschluß einer Lebensversicherung von einer medizinischen Untersuchung abhängig. Falls diese nicht den Erwartungen entspricht, wird der Antrag durch die Versicherungsgesellschaft abgelehnt. Hierdurch entsteht eine gewisse Auslese, die bei den Empfängern von Veräußerungsrenten nicht vorhanden ist. Die Versichertensterbetafeln können deshalb für die Berechnung von Veräußerungsrenten nicht verwendet werden.

-
- 1) siehe von Denffer, Sterbetafel des Verbandes öffentlicher Lebensversicherungsgesellschaften, in Versicherungswirtschaft 1954, S.308.
 - 2) Sachs, Wolfgang, Lebensversicherungstechnische Bemerkungen über die Allgemeine Sterbetafel für die Bundesrepublik Deutschland 1949/51, in Versicherungswirtschaft 1953, S.125, Sp.1 f. Barten, Theo - Schlaeger, Franz, Beitrag zur Bevölkerungs/Versichertensterblichkeit 1949/51 (Kleinen), in Versicherungswirtschaft 1953, S.215 f.

520 002 112. Rentnersterbetafeln

Einzelne Versicherungsunternehmen stellen auf Grund der bei ihnen abgeschlossenen Rentenversicherungen (Versicherungen auf den Erlebensfall) eigene Rentnersterbetafeln auf (1). Die Bevölkerungsgruppe, die Rentenversicherungen bei einer Versicherungsgesellschaft abschließt, dürfte in ihrer gesellschaftlichen Zusammensetzung ungefähr der Gruppe gleich sein, die Leibrenten durch die Veräußerung von Vermögen erwirbt. Die Gruppe der unselbständig Tätigen dürfte bei beiden fehlen, da für sie der Erwerb einer Rente ohne Interesse ist. Es bleiben deshalb in erster Linie die Angehörigen der freien Berufe und die selbständigen Gewerbetreibenden, die beide Vermögen besitzen und mangels anderer Altersversorgung auf den Erwerb einer Rentenversicherung bei einer Versicherungsgesellschaft oder durch die Veräußerung von Vermögen angewiesen sind. Auch kennt die Rentenversicherung keine medizinische Untersuchung, da eine gesundheitliche Auslese der Rentenversicherten der Gesellschaft nur Schaden bringen würde. Deshalb dürften Rentnersterbetafeln auch für die Berechnung von Veräußerungsrenten verwendbar sein. Bei der Prüfung, ob die Rentnersterbetafeln für die Berechnung von betrieblichen Veräußerungsrenten anwendbar sind, gingen wir davon aus, daß die Laufzeit an die Lebensdauer des Rentenberechtigten gebunden ist. Bei den meisten Veräußerungsrenten dürfte dies zutreffen. Ist die Laufzeit jedoch nicht von der Lebensdauer des Rentenberechtigten abhängig, dann dürfen die Rentnersterbetafeln für die Berechnung nicht herangezogen werden, da bei demjenigen, an dessen Lebensdauer die Laufzeit der Rente geknüpft ist, die typischen Eigenschaften der Gruppe der Rentner nicht vorhanden sind.

520 002 12. Neueste Sterblichkeitserhebungen

Die Sterblichkeit hat sich in den vergangenen Jahrzehnten erheblich verringert, wie der Vergleich einzelner, nach verschiedenen Beobachtungszeiträumen aufgestellter Sterbetafeln zeigt (2). Die-

-
- 1) siehe Rueff, Fritz, Ableitung von Sterbetafeln für die Rentenversicherung und sonstige Versicherungen mit Erlebensfallcharakter, Würzburg 1955, S. 28 f.
 - 2) Rueff, Fritz, Ableitung von Sterbetafeln für die Rentenversicherung und sonstige Versicherungen mit Erlebensfallcharakter, Würzburg 1955, S. 9.

se Entwicklung wird auch noch in der Zukunft anhalten (1). Deshalb ist es notwendig, Sterbetafeln zu verwenden, die nach den Ergebnissen der jeweils neuesten Untersuchungen aufgestellt sind (2). Da die Erhebungen für eine Sterbetafel sich über einen längeren Zeitraum erstrecken (3) und die Auswertung der Ergebnisse auch noch gewisse Zeit in Anspruch nimmt, sind die Sterbetafeln bei ihrem Erscheinen meist schon veraltet (1). Knörlein (4), der eine Berechnung der Rentenbarwerte für Pensionsrückstellungen auf der Grundlage der Sterbetafel 1949/51 vorgenommen hat, schlägt deshalb vor, daß die Werte der Rückstellungen wegen der Verbesserung der Rentnersterblichkeit "summarisch um einen bestimmten Prozentsatz erhöht werden". Diese Erhöhung soll im Regelfalle 5%, im Höchstfalle 10% betragen. Hiergegen erhebt Heubeck (5) den Einwand, daß man mit einem einheitlichen Zuschlag für alle Altersklassen sowie für Männer und Frauen nicht der Verbesserung der Sterblichkeit gerecht werden könne. Man wird sich jedoch beim Fehlen genauer Berechnungen auf mehr oder weniger exakte Schätzungen verlassen müssen.

520 002 13. Die Rentensterbetafel nach
Rueff (6)

Rueff (6) versucht in seiner Arbeit die säkulare Sterblichkeitsänderung, die bewirkt, daß die Sterbetafeln bereits kurz

- 1) Heubeck, Georg, Rechnungsgrundlagen für die Pensionsrückstellungen, 3, 5%, in Versicherungswirtschaft 1955, S. 121, Sp. 2.
- 2) So verlangt auch das Bundesaufsichtsamt für das Versicherungs- und Bau-sparwesen in seinem Rundschreiben R 13/55, abgedruckt in VerBAV 1956, S. 2, bei der Berechnung der ab 1. 1. 1957 gültigen Prämien die Verwendung der Ergebnisse der Allgemeinen Sterbetafel 1949/51.
- 3) Der Beobachtungszeitraum für die Allgemeine Sterbetafel 1949/51 betrug 3 Jahre (s. Statistisches Bundesamt, Allgemeine Sterbetafel 1949/51, in Schriftenreihe Statistik der Bundesrepublik Deutschland, Heft 75, Stuttgart-Köln 1953, S. 5).
Vor 1914 betrug der Beobachtungszeitraum 10 Jahre.
- 4) Knörlein, Franz, Rechnungsgrundlagen für Pensionsrückstellungen, 3, 5%, Selbstverlag Düsseldorf 1955, Kapitel 18.
- 5) Heubeck, Georg, Rechnungsgrundlagen für die Pensionsrückstellungen, 3, 5%, in Versicherungswirtschaft 1955, S. 121, Sp. 2.
- 6) Rueff, Fritz, Ableitung von Sterbetafeln für die Rentenversicherung und sonstige Versicherungen mit Erlebensfallcharakter, Würzburg 1955.

nach ihrer Veröffentlichung schon nicht mehr die richtigen Werte angeben, auszuschalten. Er entwickelt deshalb Generationssterbetafel, in denen die Sterblichkeitsänderungen für jeden Geburtsjahrgang festgelegt werden (1). Die Differenz zwischen der Generationssterbetafel und der Bevölkerungssterbetafel bezeichnet Rueff mit $\Delta\tau$. Sie ist für jeden einzelnen Altersjahrgang über einen Zeitraum von ungefähr 30 Jahren, von 1950 beginnend, ungefähr gleich groß (2), so daß für jeden Altersjahrgang nur eine Differenz ($\Delta\tau$) zwischen Generationssterbetafel und Allgemeiner Sterbetafel 1949/51 errechnet werden mußte. Natürlich weist jeder Altersjahrgang eine andere Differenz gegenüber der Bevölkerungssterbetafel auf. Die Differenz zwischen Generationssterbetafel und Bevölkerungssterbetafel ist für Männer und Frauen ungefähr gleich groß, so daß Rueff (3) für beide Geschlechter dieselben $\Delta\tau$ verwenden konnte.

Da weiterhin die Rentnersterblichkeit niedriger ist als die Sterblichkeit der Gesamtbevölkerung - diese Erscheinung bezeichnet Rueff als "Klassenselektion"(4) - muß Rueff bei der Errechnung von Rentnersterbetafeln auch diesem Umstand Rechnung tragen. Er untersucht daher das Verhältnis von Rentnersterblichkeit und Bevölkerungssterblichkeit und kommt zu dem Ergebnis, daß für den Zeitraum 1950 der Unterschied zwischen Bevölkerungssterblichkeit und Rentnersterblichkeit, den er als Rentnerreduktion bezeichnet, ungefähr zwei Jahre zugunsten der Rentner beträgt (5). In der Folgezeit werden sich Rentner- und Bevölkerungssterblichkeit immer mehr einander nähern (6). Die Zahl von zwei Jahren bedeutet für in der heutigen Zeit beginnende Leibrenten die untere Grenze der Rentnerreduktion (5). Da die Rentnerreduktion von zwei Jahren für Frauen an der unteren Grenze liegt und sie bei Männern etwas geringer ist, wie

-
- 1) Rueff, Fritz, Ableitung von Sterbetafeln für die Rentenversicherung und sonstige Versicherungen mit Erlebensfallcharakter, Würzburg 1955, S. 10, 18 ff.
 - 2) Rueff, Fritz, Ableitung von Sterbetafeln für die Rentenversicherung und sonstige Versicherungen mit Erlebensfallcharakter, Würzburg 1955, S. 18.
 - 3) Rueff, Fritz, Ableitung von Sterbetafeln für die Rentenversicherung und sonstige Versicherungen mit Erlebensfallcharakter, Würzburg 1955, S. 19.
 - 4) Rueff, Fritz, Ableitung von Sterbetafeln für die Rentenversicherung und sonstige Versicherungen mit Erlebensfallcharakter, Würzburg 1955, S. 28.
 - 5) Rueff, Fritz, Ableitung von Sterbetafeln für die Rentenversicherung und sonstige Versicherungen mit Erlebensfallcharakter, Würzburg 1955, S. 33.
 - 6) Rueff, Fritz, Ableitung von Sterbetafeln für die Rentenversicherung und sonstige Versicherungen mit Erlebensfallcharakter, Würzburg 1955, S. 32.

Rueff aus dem für Männer nicht sehr zahlreichen Material schließt, erscheint es Rueff (1) zulässig, eine mittlere Rentnerreduktion von zwei Jahren anzunehmen.

Die Erfassung der säkularen Sterblichkeitsänderung durch Zeitdifferenzen gegenüber der Allgemeinen Sterbetafel und die Berechnung der Rentnerreduktion im Verhältnis zur Bevölkerungssterblichkeit gestattet es, bei der Errechnung des Rentenbarwertes die Allgemeine Sterbetafel und die hierauf aufgebauten Tabellen der Kommutationswerte (D_x , N_x) zu verwenden. Das Geburtsdatum desjenigen, von dessen Lebensdauer die Laufzeit der Rente abhängt, wird zuerst um die $\Delta\tau$ -Verschiebung (2) und dann, falls er gleichzeitig Rentenberechtigter ist, um die Rentnerreduktion verringert. Ist die Laufzeit der Rente nicht von der Lebensdauer des Rentenberechtigten abhängig, dann darf die Rentnerreduktion nicht angesetzt werden (3). Aus diesem "technischen" Geburtsdatum berechnen wir das "technische" Alter. Den diesem Alter zugeordneten Wert haben wir dann der Allgemeinen Sterbetafel 1949/51 zu entnehmen und hieraus den für die Rückstellung maßgebenden Barwert zu errechnen. Die Verschiebungen sind in einer Tabelle der Rueffschen Arbeit beigelegt (4).

Die Finanzverwaltung hat bisher Sicherheitszuschläge zu den nach der Allgemeinen Sterbetafel errechneten Werten abgelehnt (5). Bei den Zuschlägen, die Rueff errechnet hat, handelt es sich jedoch um Korrekturzuschläge, die Fehler in den Berechnungen ausgleichen und die auf Grund einer mathematischen Beweisführung errechnet und auch in der Versicherungswissenschaft anerkannt (6) sind. Die von Heubeck (7) geforderte genaue Begründung für einen Korrektur-

-
- 1) Rueff, Fritz, Ableitung von Sterbetafeln für die Rentenversicherung und sonstige Versicherungen mit Erlebensfallcharakter, Würzburg 1955, S. 33.
 - 2) Rueff, Fritz, Ableitung von Sterbetafeln für die Rentenversicherung und sonstige Versicherungen mit Erlebensfallcharakter, Würzburg 1955, S. 23.
 - 3) vgl. Abschn. 520 002 112.
 - 4) Rueff, Fritz, Ableitung von Sterbetafeln für die Rentenversicherung und sonstige Versicherungen mit Erlebensfallcharakter, Würzburg 1955, S. 64 f. (Tabelle 11). (Die Tabelle ist in einem Anhang dieser Arbeit beigelegt.)
 - 5) Heubeck, Georg, Rechnungsgrundlagen für die Pensionsrückstellungen, 3, 5%, in Versicherungswirtschaft 1955, S. 121, Sp. 2.
 - 6) Schöbe, Waldemar, Neue Sterbetafeln für die Rentenversicherung, in Versicherungswirtschaft 1955, S. 446.
 - 7) Heubeck, Georg, Rechnungsgrundlagen für die Pensionsrückstellungen, 3, 5%, in Versicherungswirtschaft 1955, S. 121, Sp. 2.

zuschlag sollte durch die Berechnungen von Rueff erfüllt sein, so daß auch Rechtsprechung und Verwaltung den mit Hilfe der Rueffschen Rentnersterbetafeln errechneten Rückstellungen für Veräußerungsrenten die Anerkennung nicht versagen dürften, zumal zu Beginn des Jahres 1957 auch die Versicherungsgesellschaften zu diesen Tafeln übergehen werden (1).

520 002 14. Zu- oder Abschläge wegen des Gesundheitszustandes desjenigen, von dessen Lebensdauer die Laufzeit der Rente abhängt

Bei der Verwendung der Allgemeinen Sterbetafel für die Bewertung einer Veräußerungsrente auf Lebenszeit legen wir die durchschnittliche Sterbewahrscheinlichkeit der Gesamtbevölkerung, bei Verwendung der Rueffschen Methode die durchschnittliche Sterbewahrscheinlichkeit der Rentner zugrunde. Da es sich bei den Veräußerungsrenten auf Lebenszeit um eine oder mehrere bestimmte Personen handelt, ist es fraglich, ob die durchschnittliche Sterbewahrscheinlichkeit für diesen speziellen Fall Geltung hat oder ob die besonderen Umstände des Einzelfalles berücksichtigt werden müssen. Hoffmann fordert, daß auch der Gesundheitszustand desjenigen, von dessen Lebensdauer die Laufzeit der Rente abhängt, bei der Bewertung berücksichtigt werde (2). Danach müßte bei gutem Gesundheitszustand der aus der Sterbetafel errechnete Barwert durch einen Zuschlag erhöht, bei schlechtem Gesundheitszustand durch einen Abschlag vermindert werden.

Die Berücksichtigung des Gesundheitszustandes würde zu sehr großen Unsicherheiten in der Bewertung führen, da über die Höhe der Zu- oder Abschläge immer Differenzen entstünden. Es ist deshalb nur von den Werten der Sterbetafel

-
- 1) Heubeck, Georg, Pensionsrückstellungen und Rückdeckungsversicherungen in der Ertragsteuerbilanz, in B 1956, S. 604, Sp. 2. Schauffler, Gerhard, Pensionsverpflichtungen und Sicherungsmaßnahmen, in BB 1956, S. 1101, Sp. 1.

Schauffler fordert auch für Pensionsrückstellungen die Anwendung von Generationssterbetafeln, die dem bekannten Trend der Sterblichkeit (säkulare Sterblichkeitsänderung - Anm. d. Verf.) Rechnung tragen.

- 2) Hoffmann, Die steuerliche Verbuchung von Rentenverpflichtungen, in DStZ 1930, S. 301, Sp. 2.

auszugehen (1). Die Ablehnung begründet die OFD Hamburg (2) in einer Stellungnahme zu Pensionsrückstellungen, die auch für Veräußerungsrenten herangezogen werden kann, da hierin zwischen beiden kein Unterschied besteht, wie folgt: "Im übrigen ist nicht von ausschlaggebender, aber allgemein doch von rechtserheblicher Bedeutung der Umstand, daß es praktisch undurchführbar wäre, den individuellen Gesundheitszustand zu berücksichtigen. Gewiß, der offenbare, aus dem klaren Wortlaut ersichtliche Wille des Gesetzes ist schlechthin maßgebend. Wenn man aber durch Auslegung allgemeiner Vorschriften oder Grundsätze Rechtsregeln für ganz spezielle, gar abseitige Tatbestände aufstellen will, so darf man die praktische Durchführbarkeit nicht außer acht lassen." "Ohne damit der umkämpften Typisierung das Wort reden zu wollen, muß man doch feststellen, daß irgendwo das Eindringen in den Einzelfall seine natürliche, durch die praktischen Möglichkeiten gegebene Grenze hat. Rechtsprechung und Finanzverwaltung haben erkannt, daß die in der Wirtschaft vorkommenden Versorgungsformen sehr mannigfaltig und z. T. auch kompliziert sind und daß besonders bei den Anwartschaften nur die Bewertung nach der Versicherungsmathematik möglich ist, weil nur diese der Differenziertheit Rechnung trägt und so zu einer gerechten und gleichmäßigen Besteuerung führt. Darüber hinaus noch den Gesundheitszustand des Einzelnen in Betracht zu ziehen, würde ins Dickicht führen. Jeder hat irgendeine Krankheit, die durch ein ärztliches Attest belegt werden könnte. Wenn die Finanzverwaltung die danach geltend gemachte Gefahrerhöhung (3) unbesehen akzeptieren wollte, so würden sich Willkür, Ungleichmäßigkeit und Ungerechtigkeit der Besteuerung ergeben." "Es müßte dabei sein Bewenden haben, daß in allen Fällen unabhängig vom in-

-
- 1) So für Rückstellungen für Pensionsverpflichtungen: Herrmann, Carl - Heuer, Gerhard, Kommentar zur Einkommensteuer und Körperschaftsteuer, 7. Aufl. Köln 1955, S. E 474 (Anm. 4 zu § 6a EStG).
 - 2) OFD Hamburg v. 24.4.1955 - S 2158 A - 452 - St 433, Pensionsrückstellung bei schlechtem Gesundheitszustand des Pensionsberechtigten, in BB 1955, S. 405 f.
 - 3) Bei Veräußerungsrenten müßte ein schlechter Gesundheitszustand zu niedrigeren Rückstellungen führen, wenn die Zahlung mit der Begründung der Rente beginnt. Sind Wartezeiten vereinbart und ist der Zahlungsbeginn vorgesehen, wenn vor dem Erreichen der Altersgrenze der Berechtigte arbeitsunfähig wird, dann führen Krankheiten zu höheren Rückstellungen, da ihr Vorhandensein den Schluß auf vorzeitige Invalidität zuläßt (Anm. des Verf.).

dividuellen Gesundheitszustand, die Wahrscheinlichkeiten aus den o.a. allgemein üblichen Tafeln zu Grunde gelegt werden."

520 002 15. Rechnungsmäßiges Alter

In den Sterbetafeln werden die Sterbewahrscheinlichkeiten nur für volle Jahre berechnet. Eine monatliche Abstufung findet meist nur für das erste Lebensjahr statt. Am Tag der Entstehung der Rente, für den der Rentenbarwert bei einer Betriebsveräußerung errechnet werden muß, sowie an den folgenden Bilanzstichtagen hat jedoch äußerst selten derjenige, von dessen Lebensdauer die Laufzeit der Rente abhängt, gerade Geburtstag, also ein volles Lebensjahr beendet. Es ist deshalb üblich, das Lebensalter aufzurunden, wenn am Bilanzstichtag seit dem Geburtstag mehr als sechs Monate verstrichen sind, und abzurunden, wenn seit dem Geburtstag weniger als sechs Monate vergangen sind (1).

Das so ermittelte rechnungsmäßige Alter ist, nachdem vorher bereits die Altersverschiedungen nach der Rueffschen Tabelle (vgl. Abschn. 520 002 13) berücksichtigt worden sind, für die Sterbetafel maßgebend.

520 003. Die Berechnung der Rückstellungen für die verschiedenen Arten der Veräußerungsrente auf Lebenszeit

Die Rentenbarwerte wurden den Tabellen von Schropp-Nies (2) entnommen, soweit nichts anderes vermerkt ist. Die Werte in den Tabellen von Schropp-Nies sind für vorschüssige Renten (a_x) unter Anwendung eines Zinssatzes von 3,5% errechnet.

-
- 1) Nies, in Schropp-Nies, Betriebliche Altersfürsorge in steuerlicher Sicht, Stuttgart 1955, Teil B, Abschn. III, 1, S. 3.
 - 2) Schropp-Nies, Betriebliche Altersfürsorge in steuerlicher Sicht, Stuttgart 1955.

520 003 0. Reine Leibrenten

520 003 00. Reine Leibrenten, deren Laufzeit
vom Leben einer Person abhängt

A. Ohne Wartezeit:

Der Betriebsinhaber, geboren am 15. März 1895, verkauft seinen Betrieb am 31. 12. 1956 gegen eine jährliche Rente in Höhe von 1 000.-- DM. Die Rente ist am Anfang jedes Jahres fällig und endet mit dem Tode des Verkäufers. Der Zinssatz liegt bei 3,5%.

a) Berechnung des rechnungsmäßigen Alters:

Geburtstag	15. 3. 1895
Altersverschiebung nach Rueff für Geburtsjahrgang 1895 mit Klassenselektion	3 Jahre, 6 Monate
Berichtigter Geburtstag	15. 9. 1898
Rechnungsmäßiges Alter	58 Jahre

Da seit dem Geburtstag noch keine sechs Monate verstrichen sind, wird die Differenz von 2,5 Monaten, um die der Verkäufer das 58. Lebensjahr überschritten hat, nicht berücksichtigt (Abrundung).

b) Berechnung der Rückstellung:

$$\begin{aligned} \text{Rentenbarwert} &= a_x = r \frac{N_x}{D_x} \\ a_x &= 1000 \frac{N_{58}}{D_{58}} \\ a_x &= 1000 \frac{133232}{10246} \\ a_x &= 13\,003.-- \text{ DM} \\ &===== \end{aligned}$$

B. Mit Wartezeit:

Die Inhaberin eines Betriebes, geboren am 10. 1. 1906, veräußert ihren Betrieb am 31. 12. 1956 gegen eine jährlich, nachschüssig zahlbare Rente in Höhe von 1 000.-- DM. Die erste Rente wird am 31. 12. 1967 gezahlt. Der Zinssatz beträgt 3,5%.

a) Berechnung des rechnungsmäßigen Alters:

Geburtstag	10.1.1906
Altersverschiebung nach Rueff	4 Jahre, 3 Monate
Berichtigter Geburtstag	10.4.1910
Rechnungsmäßiges Alter	47 Jahre
Das berichtigte Lebensalter wird um eins erhöht, da seit dem technischen Geburtstag mehr als sechs Monate verflossen sind.	

b) Berechnung der Rückstellung:

$$\text{Rentenbarwert} = n\ddot{a}_y = r \frac{N_{y+n+1}}{D_y} \quad (1)$$

$$n\ddot{a}_y = r \frac{N_{47+10+1}}{D_{47}}$$

y = 47 Jahre

n = 10 Jahre

$$n\ddot{a}_y = 1000 \frac{153933}{17514}$$

$$\underline{\underline{n\ddot{a}_y = 8\,789.-- \text{ DM}}}$$

520 003 01. Reine Leibrenten, deren Laufzeit vom Leben mehrerer Personen abhängt

520 003 010. Die Laufzeit ist an die Lebensdauer von zwei Personen gebunden

A. Die Rente erlischt mit dem Tode des zuerst Sterbenden:

Ein Kaufmann verkauft am 31.12.1970 seinen Betrieb gegen eine jährliche Rente von 1 000.-- DM, vorschüssig zahlbar. Die Rente erlischt, sobald er (geb. 15.10.1925) oder seine Ehefrau (geb. 10.7.1929) stirbt. Der Zinssatz beträgt 3,5%.

a) Berechnung des rechnungsmäßigen Alters:

	Mann	Frau
Geburtstag	15.10.1925	10.7.1929
Altersverschiebung nach Rueff	(6 J.)	(6 J. 6 M.)
	15.10.1931	10.1.1936
Rechnungsmäßiges Alter am 31.12.1970	39 J.	35 J.

b) Berechnung der Rückstellung:

$$a_{xy} = r \frac{N_{xy}}{D_{xy}} \quad (1) \quad D_{xy} = D_{x|y} = v_{x|y}^x \quad (2)$$

$$a_{xy} = 1000 \frac{375675 \cdot 10^{-5}}{20839 \cdot 10^{-5}}$$

$$a_{xy} = 18\,027,-- \text{ DM}$$

=====

B. Die Rente erlischt mit dem Tode des zuletzt Sterbenden:

Beispiel wie unter A mit der Abwandlung, daß die Rente erst mit dem Tode des zuletzt sterbenden Ehegatten erlischt.

a) Rechnungsmäßiges Alter: Mann Frau
39 Jahre 35 Jahre

b) Berechnung der Rückstellung:

$$a_{xy} = a_x + a_y - a_{xy} \quad (3)$$

$$a_{xy} = r \left(\frac{N_x}{D_x} + \frac{N_y}{D_y} - \frac{N_{xy}}{D_{xy}} \right)$$

- 1) Böhm, Friedrich, Versicherungsmathematik, Teil I, 2. Aufl. Berlin 1946, S.130.
- 2) Böhm, Friedrich, Versicherungsmathematik, Teil I, 2. Aufl. Berlin 1946, S.128.
- 3) Böhm, Friedrich, Versicherungsmathematik, Teil I, 2. Aufl. Berlin 1946, S.132.

$$a_{xy} = 1000 \left(\frac{443848}{22845} + \frac{583371}{27364} - \frac{375675 \cdot 10^{-5}}{20839 \cdot 10^{-5}} \right)$$

$$a_{xy} = 22\,721.-- \text{ DM}$$

=====

520 003 011. Die Laufzeit ist an die Lebensdauer von mehr als zwei Personen gebunden

Der Kaufmann A, geboren am 2.6.1896, veräußert am 31.12.1956 sein Unternehmen gegen eine jährliche Rente in Höhe von 1000.-- DM, vorschüssig zahlbar. Die Rente erlischt erst, wenn er selbst, seine Ehefrau, geboren am 10.3.1890, und sein Vater, geboren am 1.6.1866, verstorben sind. Der Zinssatz beträgt 3,5%.

a) Berechnung des rechnungsmäßigen Alters:

	Mann	Frau	Vater
Geburtstag	2.6.1896	10.3.1890	1.6.1866
Altersverschiebung nach Rueff	3 j., 7 M.	3 J., 3 M.	2 J., 3 M.
Rechnungsmäßiges Alter	2.1.1900	10.6.1893	1.9.1868
	57 J.	64 J.	88 J.

b) Berechnung der Rückstellung:

$$\text{Rentenbarwert} = a_x + a_y + a_z - (a_{xy} + a_{yz} + a_{xz}) + a_{xyz} \quad (1)$$

Für diese Verbindungsrenten fehlen Kommutationswerte (D_x , N_x). Ihre Errechnung ist zu schwierig. Man wird daher das Risiko, daß der Vater sowohl seinen Sohn als auch seine Schwiegertochter überlebt, außer acht lassen. Die Berechnung ist daher nach dem Beispiel B in Abschnitt 520 003 010 durchzuführen.

1) Böhm, Friedrich, Versicherungsmathematik, Teil II, 2. Aufl. Berlin 1953, S.130 f.

520 003 1. Temporäre Leibrenten

520 003 10. Abgekürzte Leibrenten

Der Inhaber eines Betriebes erwirbt am 31.12.1956 ein Grundstück gegen eine jährliche Rente von 1 000.-- DM, vorschüssig zahlbar. Die Rente ist bis zum Tode des Rentenberechtigten (geboren am 1.4.1875), höchstens aber 10 Jahre lang zu zahlen.

a) Berechnung des rechnungsmäßigen Alters:

Geburtstag	1.4.1875
Altersverschiebung nach Rueff	2 J., 7 M. 1.11.1877
Rechnungsmäßiges Alter	79 Jahre

b) Berechnung der Rückstellung:

$$a_{\overline{x}|n} = r \frac{N_x - N_{x+n}}{D_x} \quad (1)$$

$$a_{\overline{x}|n} = 1000 \frac{N_{79} - N_{79+10}}{D_{79}}$$

$$a_{\overline{x}|n} = 1000 \frac{10012,9 - 625,62}{1863,4}$$

$$a_{\overline{x}|n} = 5\,037,70 \text{ DM}$$

=====

520 003 11. Verlängerte Leibrenten

Beispiel wie oben unter 520 003 10 mit der Abwandlung, daß die Rente mindestens 10 Jahre bezahlt werden muß.

a) Rechnungsmäßiges Alter: 79 Jahre

b) Berechnung der Rückstellung:

Da die Rente mindestens 10 Jahre zu zahlen ist, teilen wir sie auf in eine

- 1) Böhm, Friedrich, Versicherungsmathematik, Teil I, 2. Aufl. Berlin 1946, S.40.

Zeitrente mit 10jähriger Laufzeit und eine aufgeschobene Leibrente, die erst nach 10 Jahren zu laufen beginnt.

$$\text{Barwert} = r q \frac{q^n - 1}{q^n (q-1)} (1) + r \frac{N_{x+n}}{D_x} (2)$$

$$\text{Barwert} = 1000 \left(1,035 \frac{1,035^{10} - 1}{1,035^{10} \cdot 0,035} + \frac{N_{79+10}}{D_{79}} \right)$$

$$\text{Barwert} = 1000 \left(\frac{1,4107 - 1}{0,04771} + \frac{625,62}{1863,4} \right)$$

$$\text{Barwert} = 8\,942,70 \text{ DM}$$

=====

520 003 2. Sammelleibrenten

A. Der zu zahlende Betrag ändert sich an kalendermäßig bestimmten Zeitpunkten:

Die Inhaberin eines Betriebes, geboren am 1.4.1910, veräußert ihren Betrieb am 31.12.1956 gegen eine lebenslängliche jährliche Rente, vorschüssig zahlbar. Die Rente beträgt die ersten 10 Jahre (1957 - 1966) 1 000.-- DM. Der Rentenbetrag sinkt alle 10 Jahre um 200.-- DM, so daß von 1967 bis 1976 nur noch 800.-- DM zu zahlen sind. Sollte die Verkäuferin das 50. Jahr nach Begründung der Rente überleben, dann ist die Rente bis zum Tode in Höhe von 200.-- DM weiterzuzahlen.

a) Berechnung des rechnungsmäßigen Alters:

Geburtstag	1.4.1910
Altersverschiebung nach Rueff	(4 J., 7 M.) 1.11.1914
Rechnungsmäßiges Alter	42 Jahre

b) Berechnung der Rückstellung:

Die Sammelleibrente setzt sich aus einer reinen und vier abgekürzten Leibrenten zusammen.

-
- 1) vgl. Abschn. 510 00.
 - 2) Böhm, Friedrich, Versicherungsmathematik, Teil I, 2. Aufl. Berlin 1946, S.38.

Formeln: $a_y = \frac{N_y}{D_y}$; $a_{ym} = \frac{N_y - N_{y+n}}{D_y}$

$$a_0 = 200 \cdot \left(\frac{N_{42}}{D_{42}} + \frac{N_{42} - N_{42+40}}{D_{42}} + \frac{N_{42} + N_{42+30}}{D_{42}} + \frac{N_{42} - N_{42+20}}{D_{42}} + \frac{N_{42} - N_{42+10}}{D_{42}} \right)$$

$$a_0 = \frac{5 \cdot 411260 - 7059,5 - 39621 - 112246,9 - 231867}{21161} \cdot 200$$

$$a_0 = 15\,741,20 \text{ DM}$$

=====

B. Der zu zahlende Betrag ändert sich an Zeitpunkten, die durch den Tod von Personen bestimmt werden:

Ein Betriebsinhaber, geboren am 1.6.1882, verkauft seinen Betrieb am 31.12.1956 gegen eine Rente von 1000.-- DM jährlich, vorschüssig zahlbar. Sollte er vor seiner Ehefrau, geboren am 1.8.1886, sterben, so ist an diese nach seinem Tode eine jährliche Rente in Höhe von 500.-- DM lebenslänglich zu bezahlen.

a) Berechnung des rechnungsmäßigen Alters:

	Mann	Frau
Geburtstag	1.6.1882	1.8.1886
Altersverschiebung nach Rueff	2 J., 10 M.	3 J., 1 M.
	1.4.1885	1.9.1889
Rechnungsmäßiges Alter	72 Jahre	67 Jahre

b) Berechnung der Rückstellung:

Die Sammelrente setzt sich zusammen aus einer Leibrente in Höhe von 1 000.-- DM für den Mann und einer einseitigen Überlebensrente für die Frau in halber Höhe, die nur dann wirksam wird, wenn der Mann vor der Frau stirbt.

Formeln: Mannesrente: $a_x = \frac{N_x}{D_x}$ (1)

einseitige Überlebensrente für die Witwe: $a_{xy} = a_y - a_{xy}$ (2)

$$a_0 = r a_x + \frac{r}{2} (a_y - a_{xy})$$

$$a_0 = r \frac{N_x}{D_x} + \frac{r}{2} \left(\frac{N_y}{D_y} - \frac{N_{xy}}{D_{xy}} \right)$$

$$a_0 = 1000 \frac{31778,1}{4139,5} + \left(\frac{70527}{7026,5} - \frac{18164,9 \cdot 10^{-5}}{2915,4 \cdot 10^{-5}} \right) \frac{1000}{2}$$

$$a_0 = 9\,580.-- \text{ DM}$$

=====

520 01. Die Bewertung nach § 16 BewG

Die erste Rechtsprechung zum EStG 1925 über die Bilanzierung von Veräußerungsrenten ließ dem Bilanzierenden mehrere Möglichkeiten offen (3):

- a) "Bei der Bewertung der Schuld konnte (er) sich an die Vorschriften des § 145 AO halten." Der § 145 AO entspricht im wesentlichen dem heutigen § 16 BewG, wenn er auch nicht wörtlich mit ihm übereinstimmt.
- b) "Er konnte auch den Wert und die Dauer der Verpflichtung nach einer anderen, nach kaufmännischen Begriffen zulässigen Bewertungsmethode ermitteln, (er) konnte etwa den Betrag einsetzen, für den eine Versicherungsgesellschaft bereit gewesen wäre, ihm diese Last abzunehmen" (Verfahren nach der Bruttoprämie).

- 1) Böhm, Friedrich, Versicherungsmathematik, Teil I, 2. Aufl. Berlin 1946, S. 36.
- 2) Böhm, Friedrich, Versicherungsmathematik, Teil I, 2. Aufl. Berlin 1946, S. 132.
- 3) RFH I A 276/27 v. 22.12.1927, in StW 1928, Nr. 116 (Sp. 170).

In der Folgezeit läßt der RFH (1) beide Methoden nebeneinander gelten, wobei er die Bewertung mit der Bruttoprämie etwas bevorzugt. Er gestattet nämlich die Bewertung nach § 16 BewG nur, wenn ihr der Steuerpflichtige zustimmt (2). Im Jahre 1943 läßt der RFH bei Veräußerungsrenten die Bewertung nach § 16 BewG ganz fallen (3). "Die für die Einheitsbewertung maßgebenden Grundsätze (§§ 15, 16 BewG in Verbindung mit § 76 BewDV) können bei der Gewinnermittlung im Wege des Bestandsvergleichs nicht zu Grunde gelegt werden" (4).

In der neueren Literatur wird die Bewertung einer Veräußerungsrente in der Bilanz nach § 16 BewG teilweise noch als die allein maßgebende Methode gefordert (5), teilweise neben der Bewertung nach versicherungsmathematischen Grundsätzen (Brutto- oder Nettoprämie) für möglich erachtet (6).

Die Bewertungsmethode nach § 16 BewG ist in der Steuerbilanz nicht verwertbar (7). Die dort ermittelten Werte beruhen auf einem Zinssatz von 5,5% (8), während wir den Zinssatz für langfristiges Kapital für maßgeblich erachteten, der nicht immer 5,5% beträgt, sondern wechselt. In § 16 BewG ist außerdem

-
- 1) RFH I A 188/28 v. 20.11.1928, in StW 1929, Nr.126 (Sp.211).
RFH I A 241/32 v. 13.2.1934, in StW 1934, Nr.515 (Sp.1111).
RFH VI 456/39 v. 26.7.1939, in StW 1939, Nr.472 (Sp.774 f.)
 - 2) RFH I A 188/28 v. 20.11.1928, in StW 1929, Nr.126 (Sp.211).
RFH I A 241/32 v. 13.2.1934, in StW 1934, Nr.515 (Sp.1111).
 - 3) RFH VI 149/42 v. 10.2.1943, in StW 1943, Nr.104 (Sp.173).
 - 4) RFH VI 149/42 v. 10.2.1943, in StW 1943, Nr.104 (Sp.173).
 - 5) Herold, Georg, Geschäftsveräußerung und Geschäftsübergabe im Steuerrecht, in DNotZ 1952, S.61. Becker, G., Bilanzierung von Renten, in Wirtschafts-Zeitung 1948, Nr.18, S.9.
 - 6) Raabe, Günther, Rente oder Kaufpreisrate?, in StP 1953, S.145, Sp.1.
Dahlheimer, Karl, Besteuerung von Renten und von Kapitalzahlungen zur Ablösung von Renten bei Vermögensveräußerungen, in DStZE 1951, S.254, Sp.1. Er verweist auf RFH I A 241/32 v. 13.2.1934 (RStBl 1934, S.837). Das Urteil läßt beide Methoden zu.
 - 7) Theis, J., Die einkommensteuerliche Behandlung der Renten, in B 1956, Beilage 11 zu Heft 26, S.2, Sp.2. Lachmund, Die bilanzmäßige und steuerliche Behandlung von Betriebsveräußerungen auf Rentenbasis, in StSA 1956, S.34, Sp.1. FG Hannover VII (VI) 71-72/55 v. 19.7.1957, in EFG 1957, Nr.501 (S.402, Sp.1).
 - 8) Steinhardt, Rolf, Bewertungsgesetz, 2. Aufl. Stuttgart-Köln 1953, S.53.

nicht für jedes Lebensalter ein eigener Wert errechnet worden, sondern es wurden zwischen 2 und 10 Altersjahrgänge zusammengefaßt. Außerdem wurden die ermittelten Endwerte sehr stark abgerundet. Hierdurch sind die einzelnen Werte für unsere Zwecke, wenn von dem Zinssatz einmal abgesehen werden soll, auch zu ungenau.

520 1. Die Bewertung an den auf die Entstehung folgenden Bilanzstichtagen

An jedem Bilanzstichtag ist die Leibrentenverpflichtung nach § 6 Abs.1 Z.3 EStG 1958, der auch für Rückstellungen gilt (1), in Verbindung mit § 6 Abs.1 Z.2 EStG 1958 mit den Anschaffungskosten, für die wir auf der Passivseite den Ausdruck Anfangswert verwandten (2), oder dem Teilwert zu bewerten. Liegt der Teilwert über dem Anfangswert, dann muß dieser in die Bilanz eingesetzt werden (strenges Höchstwertprinzip) (3).

520 10. Die Bewertung nach versicherungsmathematischen Grundsätzen (Barwert)

520 100. Der fortgeführte Anfangswert und der Teilwert

520 100 0. Der fortgeführte Anfangswert

Der Anfangswert der Leibrentenverpflichtung wurde nach versicherungsmathematischen Grundsätzen ermittelt. Nach dem Grundsatz des Zusammenhangs der Bewertungsmethoden (4) ist auch der fortgeführte Anfangswert nach den Regeln der Versicherungsmathematik zu errechnen. Der fortgeführte Anfangswert baut auf dem ursprünglichen Anfangswert auf. Wir können deshalb von einem fortgeführten Anfangswert nur sprechen, wenn bei seiner Berechnung die Rechnungsgrundlagen des ursprünglichen Anfangswerts verwendet werden. Es müssen bei beiden Rentenhöhe, Zinssatz und Sterbetafel gleich sein.

Der Unterschied zwischen ursprünglichem und fortgeführtem Anfangswert er-

1) Blümich, Walter - Falk, Ludwig, Einkommensteuergesetz, 6. Aufl. Berlin-Frankfurt 1951, S.286 (Anm. 27c zu § 6 EStG).

2) siehe Abschn. 510 00.

3) siehe Abschn. 501.

4) siehe Abschn. 510 100.

gibt sich allein aus der Änderung des Faktors Zeit. In der Sterbetafel ist nämlich von dem nächsthöheren Lebensalter auszugehen. Dabei wird das Risiko des Rentenverpflichteten von Jahr zu Jahr geringer, da die Sterbewahrscheinlichkeit mit zunehmendem Alter steigt.

Das Risiko fällt weg, wenn bei einer Leibrente, deren Laufzeit an die Lebensdauer einer Person gebunden ist, diese Person stirbt. Das gleiche geschieht bei einer Leibrente, deren Laufzeit von der Lebensdauer mehrerer Personen abhängt, wenn gerade die Person stirbt, deren Leben für die Dauer der Rente maßgebend ist (z.B. wenn bei einer Rente, die einem Ehepaar gewährt wird, ein Partner stirbt). In diesen Fällen wird der fortgeführte Anfangswert 0. Man kann sagen, daß alle in der Zukunft noch möglichen Minderungen des Anfangswerts im Jahr des Todes zusammentreffen. Der noch vorhandene Barwert ist deshalb aufzulösen.

Bei Leibrenten, deren Laufzeit an das Leben mehrerer Personen gebunden ist und die nicht mit dem Tode des zuerst Sterbenden erlöschen, fällt beim Tode einer dieser Personen nur ein Teil des Risikos weg, das früher bei der Berechnung des Barwertes beachtet werden mußte. Beim fortgeführten ursprünglichen Anfangswert ist dieses jetzt nicht mehr vorhandene Risiko außer acht zu lassen. Der Sterblichkeitsgewinn, der sich durch den Tod einer der Personen ergibt, von deren Lebensdauer die Laufzeit der Rente abhängt, ist außerordentlicher Ertrag des Jahres, in dem der Todesfall eintritt (1). Es wird hier kein unverwirklichter Gewinn, sondern ein verwirklichter Gewinn ausgewiesen, da die Wahrscheinlichkeit weggefallen ist, daß die in diesem Jahr verstorbene Person die anderen überleben könnte.

Mathematisch wird eine Rente, die an das Leben von zwei Personen gebunden ist und mit dem Tode des zuletzt Sterbenden endet, so angesehen, als ob der eine Partner A eine Leibrente in der Höhe a , der Partner B eine Leibrente in der Höhe b und das Paar eine Leibrente in der Höhe $c-a-b$ erwirbt (2). Der Barwert dieser Rente ist $a(c, a, b) = aa_x + ba_y + (c-a-b)a_{xy}$ (3). Stirbt nun

-
- 1) So für Rückstellungen für Pensionsverpflichtungen: Closterhalfen, Carl, bei Wirtz, Karl, Grundsätze der Bilanzierung von Pensionsverpflichtungen, Berlin 1938, S.45. Heißmann, Ernst, Die betrieblichen Ruhegeldverpflichtungen, Köln 1956, S.66.
 - 2) Böhm, Friedrich, Versicherungsmathematik, Teil I, 2. Aufl. Berlin 1946, S.131 f.
 - 3) Böhm, Friedrich, Versicherungsmathematik, Teil I, 2. Aufl. Berlin 1946, S.132.

der Partner A, dann fällt zuerst einmal die Rente für das Paar (c-a-b) und die mögliche Überlebensrente des A in Höhe a weg, die zu zahlen gewesen wäre, wenn der Partner A den Partner B überlebt hätte.

Beispiel:

Der Inhaber eines Betriebes, geboren am 1.4.1880, verkauft seinen Betrieb am Ende des Jahres 1956 gegen eine jährliche Rente in Höhe von 1 000.-- DM, vorschüssig zahlbar. Die Rente erlischt erst, wenn er sowie seine Ehefrau, geboren am 1.10.1889, verstorben sind. Im Jahre 1957 verstirbt der frühere Inhaber. Wie hoch sind fortgeführter ursprünglicher Anfangswert ohne und mit Berücksichtigung des Todesfalls am Ende des Jahres 1957?

a) Fortgeführter ursprünglicher Anfangswert ohne Berücksichtigung des Todesfalls:

A. Rechnungsmäßiges Alter:	Ehemann x	Ehefrau y
Geburtsdatum	1.4.1880	1.10.1889
Altersverschiebung nach Rueff	(2 J., 9 M.)	(3 J., 2 M.)
	1.1.1883	1.12.1892
Rechnungsmäßiges Alter		
am 31.12.1957	75 J.	65 J.

B. Errechnung des Barwertes:

$$a(c, a, b) = aa_x + ba_y + (c-a-b) a_{xy} \quad (1)$$

$$a(c, a, b) = 1000 a_x + 1000 a_y - 1000 a_{xy}$$

$$a(c, a, b) = 1000 \left(\frac{20438,0}{3083,7} + \frac{85881,2}{7895,4} - \frac{13115,6 \cdot 10^{-5}}{2278,1 \cdot 10^{-5}} \right)$$

$$a(c, a, b) = 11\,748.-- \text{ DM}$$

=====

b) Fortgeführter ursprünglicher Anfangswert bei Berücksichtigung des Todesfalls:

A. Rechnungsmäßiges Alter: 65 Jahre

B. Errechnung des Barwertes:

$$a_y = \frac{N_y}{D_y} \cdot 1000 \quad (1)$$

$$a_y = \frac{85881,2}{7895,4} \cdot 1000$$

$$a_y = 10\,877,--$$

=====

Der fortgeführte ursprüngliche Anfangswert, der in die Bilanz einzusetzen ist, beträgt 10 877. -- DM. Als außerordentlicher Ertrag ist ein Sterblichkeitsgewinn von 871. -- DM auszuweisen.

520 100 1. Der Teilwert

"Teilwert einer Verbindlichkeit ist der Betrag, den ein Erwerber des Betriebes mehr zahlen würde, wenn er die Verbindlichkeit nicht übernehmen würde, oder anders ausgedrückt, der Betrag, mit dem sie ein Erwerber in der Übernahmebilanz ansetzen würde" (2).

Ein Übernehmer des Betriebes wird bei der Berechnung des Übernahmepreises die Leibrentenverpflichtung mit dem Wert ansetzen, der ihm am wahrscheinlichsten erscheint. Von allen denkbaren Werten ist der versicherungsmathematische Wert, trotz der zu erwartenden Abweichungen, der wahrscheinlichste (3). Unter dem versicherungsmathematischen Wert ist hier der Barwert zu verstehen. Ein Kaufmann wird Verwaltungskostenaufschläge und Gewinnanteile, wie sie in der Bruttoprämie enthalten sind, aus den von Springsguth (4) dargelegten Gründen nicht berücksichtigen. Auch der Gesundheitszustand desjenigen, von dessen Lebensdauer die Laufzeit der Rente abhängt, bleibt bei der Bewertung der Rentenverpflichtung unbeachtet. Zwar sollen bei der Be-

-
- 1) Böhm, Friedrich, Versicherungsmathematik, Teil I, 2. Aufl. Berlin 1946, S.36.
 - 2) Blümich, Walter - Falk, Ludwig, Einkommensteuergesetz, 6. Aufl. Berlin-Frankfurt 1951, S.285 (Anm.27 zu § 6 EStG).
 - 3) OFD Hamburg v. 14.11.1952, S 2158 - 4 - St 43, Anweisung betr. die Pensionsrückstellung in der Steuerbilanz, in Weiss, Albrecht, Handbuch der betrieblichen Altersversorgung, 3. Aufl. München 1955, S.106.
 - 4) siehe Abschn. 520 001.

wertung auch die besonderen Umstände des Einzelfalles beachtet werden. Dies ist aus dem Grundsatz der Einzelbewertung, von dem das Einkommensteuergesetz ausgeht (1), zu schließen. Die besonderen Umstände des Einzelfalles können aber bei der Bewertung dann nicht mehr von Bedeutung sein, wenn sie auf bloßen Vermutungen über zukünftige Ereignisse beruhen. Im Gegensatz hierzu ist die Sterbewahrscheinlichkeit keine willkürliche Vermutung mehr. Sie ist eine Größe, die auf der Grundlage genauer Beobachtungen mit Hilfe statistischer Methoden errechnet wurde. Da sie nicht auf willkürlichen Schätzungen beruht, ist sie für unseren Zweck verwendbar (2).

Der versicherungsmathematische Barwert (Nettoprämie) wird bei reinen Geldrenten auf Lebenszeit durch drei Größen beeinflusst, nämlich durch die Höhe der einzelnen Zahlungen, den Zinssatz und die Sterbetafel.

520 100 10. Höhe der Rentenzahlung

Die Höhe der einzelnen Rentenzahlungen ist entsprechend unseren Voraussetzungen immer gleich. Ein neuer Übernehmer ist jedoch nicht an die Beibehaltung der anderen zwei Größen gebunden.

520 100 11. Der Zinssatz

Für den Zinssatz gelten dieselben Regeln wie für die Bewertung im Zeitpunkt der Entstehung (3). Es ist demnach, falls sich für Veräußerungsrenten kein besonderer Zinssatz gebildet hat, von dem Zinssatz auszugehen, der auf dem Kapitalmarkt für langfristige Anlagen gezahlt wird.

520 100 12. Die Sterbetafel

Zur Errechnung des Wertes der Rentenverpflichtung im Zeitpunkt ihrer Entstehung haben wir die Generationssterbetafeln nach Rueff (4) unter Berücksichtigung der geringeren Rentnersterblichkeit (Klassen-

-
- 1) Mirre, Ludwig - Dreutter, Hans, Das Körperschaftsteuergesetz, München-Berlin 1939, S. 285 (Anm. 76 zu § 6 KStG).
 - 2) vgl. Abschn. 520 002 14.
 - 3) vgl. Abschn. 520 002 0.
 - 4) Rueff, Fritz, Ableitung von Sterbetafeln für die Rentenversicherung mit Erlebensfallcharakter, Würzburg 1955.

selektion) verwandt. Die Werte der Rueffschen Rentnersterbetafeln sind mit Hilfe einer Verschiebung des tatsächlichen Lebensalters aus der Allgemeinen Sterbetafel 1949/51 abzulesen (1). Rueff sagt, daß die mit Hilfe seiner Tafel errechneten Werte für die Zeit bis 1980 Geltung besitzen (2).

Die Entwicklung einer neuen allgemeinen Sterbetafel, beispielsweise für 1959/61, durch das Statistische Bundesamt rechtfertigt für sich allein noch nicht, von den Rueffschen Rentnersterbetafeln abzuweichen und an ihre Stelle die Werte der neu entwickelten allgemeinen Sterbetafel zu setzen. Die allgemeine Sterbetafel ist eine Periodensterbetafel. Sie gibt die Sterblichkeit jedes Jahrgangs im Beobachtungszeitraum wieder (3), denn jeder Wert ist aus der Beobachtung der Sterblichkeit eines anderen Jahrganges entstanden (4). Die Sterbewahrscheinlichkeit der 25-Jährigen in der Allgemeinen Sterbetafel 1949/51 ist die des Geburtsjahrganges 1925 in 1950, wenn wir einige Angleichungen außer Betracht lassen; die Sterbewahrscheinlichkeit der 50-Jährigen ist die des Geburtsjahrganges 1900 im Jahre 1950. Eine Generationssterbetafel erfaßt die Sterblichkeit eines Geburtsjahrganges in seiner gesamten Lebenszeit (5). Beide Tafeln gehen somit von verschiedenen Voraussetzungen aus. Wir können deshalb bei der Ermittlung des Teilwertes nicht einfach eine neue allgemeine Sterbetafel an die Stelle der Generationssterbetafeln setzen. Hierbei ist jedoch eine Ausnahme zu machen. In dem Jahr, das in der Mitte des Beobachtungszeitraums für die Periodensterbetafel liegt, gehen beide Tafeln von gleichen Voraussetzungen aus. Nur für dieses Jahr kann bei der Ermittlung des Teilwertes die neue Periodensterbetafel an die Stelle der Rueffschen Generationssterbetafeln treten, wobei wir bei der neuen Sterbetafel den Abschlag

- 1) siehe Abschn. 520 002 13.
- 2) Rueff, Fritz, Ableitung von Sterbetafeln für die Rentenversicherung und sonstige Versicherungen mit Erlebensfallcharakter, Würzburg 1955, S. 18.
- 3) Statistisches Bundesamt, Allgemeine Sterbetafel 1949/51, in Statistik der Bundesrepublik Deutschland, Band 75, Stuttgart-Köln 1953, S. 6 f.
- 4) Statistisches Bundesamt, Allgemeine Sterbetafel 1949/51, in Statistik der Bundesrepublik Deutschland, Band 75, Stuttgart-Köln 1953, S. 6 f. Rueff, Fritz, Ableitung von Sterbetafeln für die Rentenversicherung und sonstige Versicherungen mit Erlebensfallcharakter, Würzburg 1955, S. 13. i. V. mit S. 74.
- 5) Rueff, Fritz, Ableitung von Sterbetafeln für die Rentenversicherung und sonstige Versicherungen mit Erlebensfallcharakter, Würzburg 1955, S. 10.

von zwei Jahren wegen der geringeren Rentnersterblichkeit nicht vergessen dürfen. Allgemein gestattet uns erst die Entwicklung neuer Generationssterbetafeln, bei der Ermittlung des Teilwerts die Rueffschen Generationssterbetafeln zu verlassen.

520 100 2. Ergebnis

Demnach ist auch an den auf die Begründung der Rente folgenden Bilanzstichtagen, ebenso wie bei der Entstehung, die Rückstellung für die Rentenverpflichtung nach versicherungsmathematischen Grundsätzen zu ermitteln (1). Hierbei ist als versicherungsmathematischer Wert der Barwert, auch Kapitalwert, Deckungskapital oder Nettoprämie genannt, anzusehen (2). In der Frage, ob die Netto- oder Bruttoprämie in die Bilanz einzustellen ist, ist die Haltung der Rechtsprechung durch das letzte Urteil, das

-
- 1) Brockhoff, Hedin, Gedanken zur Rentenbesteuerung, in FR 1956, S.438, Sp.1. Biedermann, Franz, Die Rentenbesteuerung, in StSA 1956, S.130, Sp.1. Brockhoff, Hedin, Zur Besteuerung von Renten und anderen wiederkehrenden Bezügen, in DStZ 1955, S.241. Greiner, Karl, Die steuerliche Behandlung von entgeltlichen Betriebsveräußerungsrenten nach der neuen Rechtsprechung des BFH und unter Berücksichtigung der Währungsreform, in FR 1955, S.37, Sp.1. Grune, Günter, Die einkommensteuerliche Behandlung von betrieblichen Renten, in StWa 1955, S.74, Sp.1. Röncke, Frido, Zur einkommensteuerlichen Behandlung der Renten, in BB 1950, S.587, Sp.2. Hammerschlag, Karl, Rentenzahlungen als Betriebsausgaben, in B 1949, S.475, Sp.1. Kubisch, Hans, Die einkommensteuerliche Behandlung der Renten bei Betriebsveräußerungen, in StW 1948, Sp.609. Siegel, Anton, Kaufpreisrenten, in StWa 1958, S.166, Sp.2. Theis, J., Die einkommensteuerliche Behandlung der Renten, in B 1956, Beilage 11 zu Heft 26, S.2, Sp.2. RFH VI 149/42 v. 10.2.1943, in StW 1943, Nr.104.
 - 2) Brockhoff, Hedin, Zur Besteuerung von Renten und anderen wiederkehrenden Bezügen, in DStZ 1955, S.241. Grune, Günter, Die einkommensteuerliche Behandlung von betrieblichen Renten, in StWa 1955, S.73 ff. Biedermann, Franz, Die Rentenbesteuerung, in StSA 1956, S.130, Sp.1. Röncke, Frido, Zur einkommensteuerlichen Behandlung der Renten, in BB 1950, S.587, Sp.2. Hammerschlag, Karl, Rentenzahlungen als Betriebsausgaben, in B 1949, S.475, Sp.1. Kubisch, Hans, Zur einkommensteuerlichen Behandlung der Renten bei Betriebsveräußerungen, in StW 1948, Sp.609.

vom RFH (1) hierzu erging, etwas unklar. Es ist jedoch anzunehmen, daß sich der BFH bei einer Stellungnahme aus den bereits oben dargelegten Gründen (2) und auch unter dem Einfluß der neueren Literatur der Bewertung mit der Nettoprämie als allein zulässigem Verfahren anschließen wird.

520 101. Der Vergleich der fortgeführten Anfangswerte
mit dem Teilwert

Solange an den auf die Begründung der Rente folgenden Bilanzstichtagen die den Rentenbarwert beeinflussenden Größen Zinssatz und Sterbetafel gleich bleiben, stimmen jeweils fortgeführter ursprünglicher Anfangswert und Teilwert überein.

520 101 0. Erstmaliges Abweichen des Teilwerts vom fortgeführten ursprünglichen Anfangswert

Sobald sich eine oder beide Größen ändern, die neben dem Rentenbetrag noch die Höhe der Rente beeinflussen, weicht der Teilwert vom fortgeführten ursprünglichen Anfangswert ab.

Hat sich in demselben Jahr auch der Personenbestand geändert, dann ist beim fortgeführten ursprünglichen Anfangswert ebenfalls von dem neuen Personenbestand auszugehen (3).

520 101 00. Zinssatz oder Sterblichkeit ändern sich

520 101 000. Der Zinssatz ändert sich

520 101 000 0. Der Zinssatz steigt

Steigt an einem der auf die Anschaffung folgenden Bilanzstichtage der übliche Zinssatz für Veräußerungsrenten über den Zinssatz hinaus, der bei der Berechnung des fortgeführten ursprünglichen Anfangswerts angewandt wird, so führt die Anwendung dieses höheren Zinssatzes bei der Ermittlung des Teilwerts zu einem Betrag, der unter dem fortgeführten ursprünglichen Anfangswert am selben Bilanzstichtag liegt.

1) RFH VI 149/42 v. 10.2.1943, in StW 1943, Nr. 104.

2) vgl. Abschn. 520 001.

3) vgl. Abschn. 520 100 0.

Würden wir in der Bilanz an die Stelle des fortgeführten ursprünglichen Anfangswerts, der beispielsweise mit Hilfe eines Zinssatzes von 3,5% ermittelt worden ist, den Teilwert, der niedriger ist, einsetzen, weil er beispielsweise auf der Grundlage eines Zinsfußes von 4% errechnet worden ist, so ergäbe sich in Höhe der Differenz zwischen beiden Werten ein Ertrag. Dadurch würden wir aber gegen das für Verbindlichkeiten geltende strenge Höchstwertprinzip verstoßen (1), das den Ausweis unrealisierter Gewinne verbietet. Wir müssen deshalb beim fortgeführten ursprünglichen Anfangswert bleiben.

520 101 000 1. Der Zinssatz fällt

Fällt in einem der Jahre, in denen die Rente bereits gezahlt wird, der Zinssatz für Veräußerungsrenten unter den Zinssatz, der bei der Berechnung des fortgeführten ursprünglichen Anfangswerts benutzt worden ist, dann liegt der Teilwert am Ende dieses Jahres über dem fortgeführten ursprünglichen Anfangswert. Nach dem strengen Höchstwertprinzip ist am Ende des Jahres, in dem der Zinssatz gefallen ist, der Teilwert an Stelle des fortgeführten ursprünglichen Anfangswerts in die Bilanz einzusetzen. Hierdurch entsteht ein außerordentlicher Aufwand. Er ist nicht auf die Folgejahre zu verteilen. Die Zinssenkung hat ihn verursacht. Da die Zinssenkung gerade in dieses Jahr fiel, muß der Aufwand auch diesem Jahr zugerechnet werden.

Den in die Bilanz eingestellten Teilwert bezeichnen wir, entsprechend unserer Terminologie bei den Zeitrenten, jetzt als zweiten Anfangswert.

Unter Verwendung der Rechnungsgrundlagen, die dem zweiten Anfangswert zugrunde lagen, berechnen wir für die Folgejahre den fortgeführten zweiten Anfangswert. Dieser fortgeführte zweite Anfangswert kann solange als Bilanzansatz beibehalten werden, als er in den Folgejahren mit dem Teilwert übereinstimmt oder darüber liegt.

520 101 001. Verwendung neuer Sterbetafeln

520 101 001 0. Die Sterblichkeit steigt

Ergibt sich bei der Entwicklung neuer Rentnersterbetafeln, daß die Sterblichkeit gestiegen ist, so ist der Teilwert, errechnet aus den Werten der neuen Rentnersterbetafeln, niedriger als der fortge-

1) vgl. Abschn. 501.

führte ursprüngliche Anfangswert, der noch von den früheren Rentnersterbeta-feln mit niedrigeren Sterbewahrscheinlichkeiten ausging. Die versicherungsmathematischen Berechnungen weisen aus, daß nach den heutigen Erkenntnis-sen weniger Renten zu zahlen sind, so daß der Teilwert unter den fortgeführten ursprünglichen Anfangswert sinken muß, der von niedrigeren Sterbewahrschein-lichkeiten und damit von mehr Rentenzahlungen ausging. Da aber die Sterb-lichkeit in der Zukunft wieder sinken kann, dürfen wir wegen der Geltung des strengen Höchstwertprinzips nicht den Teilwert in die Bilanz aufnehmen, son-dern müssen bei dem fortgeführten ursprünglichen Anfangswert bleiben. Wir würden sonst einen unrealisierten Gewinn ausweisen.

510 101 001 1. Die Sterblichkeit sinkt

Kommen neue Rentnersterbeta-feln zu dem Er-gebnis, daß die Sterblichkeit inzwischen gesunken ist, so ist es wahrscheinlich, daß mehr Renten gezahlt werden müssen, als nach der bisher verwandten Ster-beta-fel anzunehmen war. Der auf der Grundlage der neuen Rentnersterbeta-fel errechnete Teilwert liegt am Bilanzstichtag über dem fortgeführten ursprüngli-chen Anfangswert. Wegen der Geltung des strengen Höchstwertprinzips tritt in der Bilanz der Teilwert, den wir jetzt zweiten Anfangswert nennen, an die Stelle des fortgeführten ursprünglichen Anfangswertes. Es ist ein unrealisierter Verlust eingetreten, der in der Bilanz zu berücksichtigen ist.

Die Differenz ist außerordentlicher Aufwand des Jahres, in dem zu den neuen Sterbeta-feln übergegangen wurde (1). Greiner (2) wendet hiergegen ein, daß

-
- 1) So für Rückstellungen für Pensionsverpflichtungen: Vogel, Horst, Die steu-erliche Behandlung der Pensionsrückstellungen nach § 6a EStG und § 9 EStDV 1955, in DStZ 1956, S.23, Sp.2. Schropp, in Schropp-Nies, Be-triebliche Altersfürsorge in steuerlicher Sicht, Stuttgart 1955, II, 12, S.2. Heißmann, Ernst, Steuerfragen der betrieblichen Altersversorgung, Köln 1955, S.46. Finanzministerium Niedersachsen, Erlaß v. 1.7.1955, S 2158 - 26 - 31/1, Zuführungen zu Pensionsrückstellungen bei Ände-rung der Rechnungsgrundlagen, in B 1955, S.882, Sp.1. Finanzmini-sterium Schleswig-Holstein, Erlaß v. 26.8.1955, S 1931 a - 27/II/31, zitiert bei Heubeck, Georg, Übergang zu neuen Rechnungsgrundlagen bei Pensionsrückstellungen, in WPg 1955, S.440, Sp.2.
 - 2) Greiner, Karl, Die steuerliche Behandlung von entgeltlichen Betriebsver-äußerungsrenten nach der neuen Rechtsprechung des BFH und unter Berück-sichtigung der Währungsreform, in FR 1955, S.36, Sp.2.

der Grundsatz der Bilanzkontinuität verbiete, die Wahrscheinlichkeitstafeln zu wechseln. Man müsse vielmehr bei der einmal gewählten Methode bleiben. Greiner (1) übernimmt diesen Satz aus den Anweisungen der OFD Hamburg (2), die sich mit der Bilanzierung von Pensionsrückstellungen befaßt. Er beachtet jedoch nicht den einschränkenden Nebensatz, nach dem die OFD Hamburg einen Wechsel anerkennt, wenn andere versicherungstechnische Erkenntnisse den Wechsel bedingen. Wir hatten aber einen Wechsel nur befürwortet, wenn sich die Sterblichkeit geändert hat. Damit stimmen wir mit der OFD Hamburg überein. Dieser Wechsel stellt keinen Verstoß gegen die Bilanzkontinuität dar. Bilanzkontinuität bedeutet nur, daß, wenn man von mehreren möglichen Werten, Methoden oder Bewertungsgrundlagen eine gewählt hat, man diese dann auch beibehalten muß, solange sie noch Anspruch auf Richtigkeit erheben kann. Wird sie aber unrichtig, dann muß man zu einer anderen übergehen. Die Bilanzkontinuität gestattet nicht den Ansatz falscher, in diesem Falle wahrscheinlich falscher, Bilanzansätze.

In den Folgejahren ist bei der Berechnung des Bilanzansatzes von den beim zweiten Anfangswert verwandten Rechnungsgrößen (Sterbetafel, Zinssatz) auszugehen. Der so jährlich ermittelte fortgeführte zweite Anfangswert ist solange gültiger Bilanzansatz, als er mit dem jeweiligen Teilwert übereinstimmt. Auch wenn der Teilwert wieder unter den fortgeführten zweiten Anfangswert sinkt, können wir den fortgeführten zweiten Anfangswert noch beibehalten.

Beispiel:

Der Wert einer im Jahre 1956 begründeten Veräußerungsrente, die jährlich vorschüssig in Höhe von 1 000.-- DM an den Ehemann X, geboren am 1. 6. 1898, und seine Ehefrau Y, geboren am 1. 10. 1903, gezahlt werden soll, ist zum Jahresende 1966 festzustellen. Die Rente erlischt mit dem Tode des zuerst Sterbenden. Bisher wurden die Rentnersterbetafeln von Rueff und ein Zinssatz von 3, 5% zugrunde gelegt.

-
- 1) Greiner, Karl, Die steuerliche Behandlung von entgeltlichen Betriebsveräußerungsrenten nach der neuen Rechtsprechung des BFH und unter Berücksichtigung der Währungsreform, in FR 1955, S. 36, Sp. 2.
 - 2) OFD Hamburg v. 14. 11. 1952, S 2158 - 4 - St 43, Anweisung betr. die Pensionsrückstellung in der Steuerbilanz, in Weiss, Albrecht, Handbuch der betrieblichen Altersversorgung, 3. Aufl. München 1955, S. 109.

a) Fortgeführter ursprünglicher Anfangswert:

A. Rechnungsmäßiges Alter:	X	Y
Geburtsdatum	1. 6. 1898	1. 10. 1903
Altersverschiebung nach Rueff	(3 J., 8 M.)	(4 J.)
	1. 2. 1902	1. 10. 1907
rechnungsmäßiges Alter am 31. 12. 1966	65 J.	59 J.

B. Berechnung des fortgeführten ursprünglichen Anfangswertes:

$$a_{xy} = \frac{N_{xy}}{D_{xy}} \cdot 1000 \quad (1)$$

$$a_{xy} = \frac{50187,8 \cdot 10^{-5}}{5634,9 \cdot 10^{-5}} \cdot 1000$$

$$a_{xy} = 8\,907,-- \text{ DM}$$

=====

b) Teilwert:

Nach der neuen Rentnersterbetafel ergeben sich folgende neuen Werte:

$$N_{xy} = 69660,3 \cdot 10^{-5}; \quad D_{xy} = 6929,6 \cdot 10^{-5}$$

$$a_{xy} = \frac{N_{xy}}{D_{xy}} \cdot 1000 \quad (1)$$

$$a_{xy} = \frac{69660,3 \cdot 10^{-5}}{6929,6 \cdot 10^{-5}} \cdot 1000$$

$$a_{xy} = 10\,053,-- \text{ DM}$$

=====

Der Teilwert ist höher, da inzwischen die Sterbewahrscheinlichkeit gesunken ist. Er wird in die Bilanz zum 31.12.1966 eingestellt und wird zum Ausgangswert für die zukünftigen Bilanzen.

520 101 01. Zinssatz und Sterblichkeit ändern
sich innerhalb eines Jahres

520 101 010. Zinssatz und Sterblichkeit
erhöhen sich

Falls der Zinssatz für Veräußerungsrenten in demselben Jahr steigt, in dem auch neue Sterbetafeln mit höherer Sterblichkeit veröffentlicht werden, dann sinkt der Teilwert unter den fortgeführten ursprünglichen Anfangswert, da jede dieser Abweichungen schon allein ein Absinken des Teilwertes unter den fortgeführten ursprünglichen Anfangswert bewirkt (1). Wegen des Höchstwertprinzips wird der fortgeführte ursprüngliche Anfangswert in der Bilanz beibehalten.

520 101 011. Zinssatz und Sterblichkeit
verringern sich

Verringert sich der Zinssatz in demselben Jahr, in dem neue Sterbetafeln mit geringerer Sterblichkeit veröffentlicht werden, dann steigt der Teilwert über den fortgeführten ursprünglichen Anfangswert hinaus, da jede dieser beiden Änderungen für sich allein schon ein Ansteigen des Teilwerts über den fortgeführten ursprünglichen Anfangswert verursacht (2). In die Bilanz ist der Teilwert als der höhere von beiden Werten einzusetzen.

520 101 012. Zinssatz steigt und Sterblichkeit sinkt oder Zinssatz sinkt und Sterblichkeit steigt

Steigt der Zinssatz in einem Jahr, so bewirkt er für sich allein, daß der Teilwert unter den fortgeführten ursprünglichen Anfangswert sinkt. Werden jedoch gleichzeitig neue Sterbetafeln mit geringerer

1) vgl. Abschn. 520 101 000 0 und 520 101 001 0.

2) vgl. Abschn. 520 101 000 1 und 520 101 001 1.

Sterblichkeit eingeführt, so wirken diese bei der Berechnung des Teilwerts erhöhend. Ein Absinken des Teilwertes infolge eines höheren Zinssatzes wird durch die gleichzeitige Anwendung neuer Sterbetafeln mit geringerer Sterblichkeit entweder teilweise, vielleicht auch ganz ausgeglichen oder führt sogar zu einem höheren, über dem fortgeführten ursprünglichen Anfangswert liegenden Wert. Nur wenn durch die entgegengesetzt wirkende Änderung der beiden Rechnungsgrundlagen der Teilwert im Endergebnis über dem fortgeführten ursprünglichen Anfangswert liegt, tritt in der Bilanz der Teilwert an die Stelle des fortgeführten ursprünglichen Anfangswertes und wird zum zweiten Anfangswert.

Die Rentenverpflichtung ist als Einheit zu betrachten. Wir können nicht jede der beiden Rechnungsgrundlagen für sich allein sehen (1). Erst aus ihrem Zusammenwirken ergibt sich unter Berücksichtigung des Rentenbetrages der Barwert der Leibrente. Im umgekehrten Falle (sinkender Zinssatz und steigende Sterblichkeit) ist ebenso zu verfahren.

520 101 1. Der Teilwert weicht vom fortgeführten zweiten Anfangswert ab

520 101 10. Der Teilwert steigt

In den Jahren, die auf den Bilanzstichtag folgen, an dem der zweite Anfangswert in die Bilanz eingestellt wurde, ist, falls Zinssatz und Sterbetafel gleich bleiben, der fortgeführte zweite Anfangswert gleich dem Teilwert.

Steigt in den Jahren nach dem Einsetzen des zweiten Anfangswertes in die Bilanz der Teilwert über den fortgeführten zweiten Anfangswert hinaus, dann ist wiederum der Teilwert als der höhere von beiden in die Bilanz einzustellen. Der Teilwert wird zum dritten Anfangswert. Die jetzige Erhöhung des Teilwertes gegenüber dem fortgeführten zweiten Anfangswert kann durch eine Verringerung des Zinssatzes, eine Verminderung der Sterblichkeit, durch ein Absinken beider oder durch eine Erhöhung der einen Rechnungsgrundlage, die aber durch ein Sinken der anderen Größe zahlenmäßig übertroffen wird, ausgelöst worden sein.

1) Ähnlich für die Berechnung des Teilwerts von Vorräten: Hoffmann, in FR 1958, S. 135, Sp. 1.

520 101 11. Der Teilwert sinkt (1)

Andererseits kann aber auch der Teilwert gegenüber dem fortgeführten zweiten Anfangswert wieder fallen. Bei sinngemäßer Anwendung von § 6 Abs. 1 Z. 2 Satz 3 EStG 1958 auf Rückstellungen (2) kann man in dem Jahr, in dem der Teilwert unter den fortgeführten zweiten Anfangswert gesunken ist, den fortgeführten zweiten Anfangswert beibehalten oder den fortgeführten ursprünglichen Anfangswert als Bilanzansatz nehmen. Nach Vogt (3) kann man auch einen Zwischenwert zwischen fortgeführtem ursprünglichem und fortgeführtem zweitem Anfangswert in die Bilanz einstellen. Dieser Zwischenwert darf nicht willkürlich ausgewählt werden. Bei der Auswahl des Zwischenwertes muß ein bestimmtes System erkennbar sein. So kann man gleichsam stufenweise über mehrere Jahre hinweg durch den Ansatz von Zwischenwerten auf den fortgeführten ursprünglichen Anfangswert überleiten.

Der Rentenverpflichtete kann einen unrealisierten Verlust, den er in den Vorjahren gewinnmindernd berücksichtigt hat, wieder aufholen, wenn er durch die Entwicklung in den folgenden Jahren wieder beseitigt wurde. Er braucht es aber nicht zu tun.

Beispiel:

Die Inhaberin eines Betriebes, geboren am 1.10.1887, hatte diesen am 31.12.1956 gegen eine jährliche Leibrente in Höhe von 1 000.-- DM, vorerschüssig zahlbar, verkauft. Im Jahre 1960 war die Sterblichkeit gesunken, so daß zu neuen Sterbetafeln übergegangen werden mußte. Im Jahre 1961 ergaben neue Sterblichkeitsmessungen, daß die Rentnersterblichkeit wieder gestiegen war. Der Zinssatz beträgt 3,5%. Gesucht wird der Bilanzansatz zum 31.12.1961.

A. Fortgeführter zweiter Anfangswert:

a) Rechnungsmäßiges Alter:

Geburtsdatum

1.10.1887

Altersverschiebung nach Rueff

3 J., 1 M. / 1.11.1890

1) vgl. hierzu Abschn. 510 112 1.

2) § 6 Abs. 1 Z. 3 EStG 1958 gilt für Verbindlichkeiten und Rückstellungen (vgl. Anm. 2 auf S. 77). Damit ist auch § 6 Abs. 1 Z. 2 Satz 3 EStG 1958 auf Rückstellungen anzuwenden.

3) Vogt, Fritz-Josef, Bilanztaktik, 4. Aufl. Heidelberg 1955, Abschn. E 37 (S. 201 f.)

Rechnungsmäßiges Alter

71 Jahre

b) Errechnung des Betrages:

$$a_y = \frac{N_y}{D_y} \quad r \quad (1)$$

$$a_y = \frac{50725,8}{5758,6} \quad 1000$$

$$a_y = 8\,809.-- \text{ DM}$$

=====

B. Fortgeführter ursprünglicher Anfangswert:

a) Rechnungsmäßiges Alter:

71 Jahre

b) Errechnung des Betrages:

$$a_y = \frac{N_y}{D_y} \quad r \quad (1)$$

$$a_y = \frac{44967,2}{5346,2} \quad 1000$$

$$a_y = 8\,411.-- \text{ DM}$$

=====

C. Teilwert:

a) Rechnungsmäßiges Alter: —

71 Jahre

b) Errechnung des Betrages:

$$a_y = \frac{N_y}{D_y} \quad r$$

$$a_y = \frac{39621}{4938,9} 1000$$

$$a_y = 8\,022,-- \text{ DM}$$

=====

In der Bilanz kann der fortgeführte zweite Anfangswert (8 809.-- DM) beibehalten werden. Der Rentenverpflichtete kann aber auch den fortgeführten ursprünglichen Anfangswert (8 411.-- DM) oder einen Wert zwischen dem fortgeführten zweiten und dem fortgeführten ursprünglichen Anfangswert einsetzen. Der Ansatz des Teilwertes (8 022.-- DM) ist nicht gestattet, da dadurch ein unverwirklichter Gewinn ausgewiesen würde, während beim Ansatz des fortgeführten ursprünglichen Anfangswertes oder eines Zwischenwertes nur ein unrealisierter Verlust wieder aufgeholt wird.

520 11. Die Abschreibung in gleichhohen Beträgen vom Anfangswert

520 110. Die Auffassung des Reichsfinanzhofs

Der Reichsfinanzhof hatte früher in seiner Rechtsprechung zugelassen, das bei einer Veräußerung gegen Rente entstandene Passivum durch Abschreibungen in gleichhohen Beträgen vom Anfangswert zu tilgen (1). Wenn er auch der versicherungsmathematischen Berechnungsweise den Vorzug gab, so verstieß seiner Ansicht nach die lineare Abschreibung bei Renten nicht gegen die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung (2), so daß ihrer Anwendung nichts im Wege stand. Der Abschreibungssatz richtete sich nach der voraussichtlichen Laufzeit der Rente (3), die geschätzt werden mußte. Diese Bewertungsmethode hat der RFH im Jahre 1943 endgültig aufgegeben (4). Von da an ist auch in den auf die Veräußerung folgenden Jahren nur noch die

- 1) RFH I A 276/27 v. 22.12.1927, in StW 1928, Nr. 116 (Sp.170).
RFH I A 188/28 v. 20.11.1928, in StW 1929, Nr.126 (Sp.211).
RFH VI A 796,797/31 v. 15.4.1931, in StW 1931, Nr.786 (Sp.1323).
RFH VI A 254/30 v. 2.12.1931, in StW 1932, Nr.419 (Sp.794).
- 2) RFH I A 188/28 v. 20.11.1928, in StW 1929, Nr.126 (Sp.211).
- 3) RFH VI A 796/797/31 v. 15.4.1931, in StW 1931, Nr.786 (Sp.1323).
RFH I A 188/28 v. 20.11.1928, in StW 1929, Nr.126 (Sp.211).
- 4) RFH VI 149/42 v. 10.2.1943, in StW 1943, Nr.104 (Sp.173).

versicherungsmathematische Methode anzuwenden (1). Das in der Literatur (2) angeführte Urteil (3) bringt noch nicht den Wandel der Rechtsprechung, da es nur sagt, daß der Wert jährlich nach § 6 Abs. 1 Z. 3 EStG festgestellt werden müsse.

520 111. Die Auffassung der Literatur

Entsprechend der Haltung des Reichsfinanzhofs vertritt auch die Literatur der Kriegs- und Vorkriegszeit allgemein die Auffassung (4), daß die Abschreibung in gleichhohen Beträgen vom Anfangswert zulässig sei. Man gibt ihr teilweise sogar den Vorzug vor den anderen Bewertungsmethoden (5). In dem Schrifttum der Nachkriegszeit findet man außer den Stimmen (6), die nur die versicherungsmathematische Berechnungsweise anerkennen, auch noch die Auffassung vertreten, daß beide Methoden, versicherungsmathematische Berechnungsweise und Abschreibung in gleichhohen Beträgen vom Anfangswert,

- 1) RFH VI 149/42 v. 10.2.1943, in StW 1943, Nr. 104 (Sp. 173).
- 2) Greiner, Karl, Die steuerliche Behandlung von entgeltlichen Betriebsveräußerungsrenten nach der neuen Rechtsprechung des BFH und unter Berücksichtigung der Währungsreform, in FR 1955, S. 37, Sp. 1. Hammerschlag, Karl, Rentenzahlungen als Betriebsausgaben, in B 1949, S. 475, Sp. 1. Kubisch, Hans, Die einkommensteuerliche Behandlung der Renten bei Betriebsveräußerungen, in StW 1948, Sp. 601 f.
- 3) RFH VI 456/39 v. 26.7.1939, in RStBl 1939, S. 1120.
- 4) Schröder, Die einkommensteuerliche Behandlung des Ausscheidens von Gesellschaftern aus Personengesellschaften; Versorgungsrente oder Veräußerungsrente, in IndSt 1943, Teil 1, S. 11, Sp. 1. Stender, Bei Übernahme der Praxis wird eine Rente zugesagt, in Die medizinische Welt 1941, S. 539, Sp. 1. Kapp, Die Besteuerung von Renten und von Kapitalzahlungen zur Ablösung von Renten, in DStZ 1940, S. 271. Henze, Der entgeltliche Übergang eines gewerblichen Betriebs, in DStZ 1938, S. 910, Sp. 1. Müller, Eugen, Die buch- und bilanzmäßige Behandlung der Renten in der Einkommensteuerpraxis, in Archiv für Revisions- und Treuhandwesen 1931, S. 519. Hoffmann, Die steuerliche Behandlung von Rentenverpflichtungen, in DStZ 1930, S. 301, Sp. 2.
- 5) Henze, Der entgeltliche Übergang eines gewerblichen Betriebs, in DStZ 1938, S. 910, Sp. 1.
- 6) vgl. Seite 150, Anm. 1.

den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung entsprechen (1), sowie, daß die gleichmäßige Abschreibung vom Anfangswert angewendet werden müsse, wobei man teils die Höhe der Abschreibung nach der mutmaßlichen Laufzeit bemessen (2), teils die Rentenzahlungen in voller Höhe vom Passivum abbuchen will (3).

520 112. Vorteile und Nachteile der Abschreibung
in gleichhohen Beträgen vom Anfangswert

Die Abschreibung in gleichhohen Beträgen vom Anfangswert hat den Vorteil einer einfachen Handhabung für sich, da der Betrag, um den jährlich die Rentenverpflichtung in der Bilanz gemindert wird, immer gleich hoch bleibt. Die Mühe, jährlich den fortgeführten Anfangswert nach versicherungsmathematischen Grundsätzen ermitteln zu müssen, entfällt.

Die einzelnen Rentenzahlungen setzen sich aus den Zinsen des Stammrechts, den Zinsen des Vererbungsteils, dem Vererbungsteil und der Minderung des Stammrechts zusammen (4). Die Zinsen auf das Stammrecht werden von Jahr zu Jahr geringer, da sich das Kapital, das diese Zinsen abwirft, auch von Jahr zu Jahr verkleinert. Der Vererbungsteil und die Zinsen des Vererbungsteils steigen während der Laufzeit der Rente, da mit zunehmendem Alter, von ganz hohen Lebensaltern abgesehen, immer mehr Mitglieder der Rentnergemeinschaft sterben und ihre noch vorhandenen Deckungskapitalien den über-

-
- 1) Littmann, Eberhard, Steuerlich abzugsfähige und nicht abzugsfähige Rentenleistungen, in Inf. 1952, S. 307, Sp. 2. Dahlheimer, Karl, Besteuerung von Renten und von Kapitalzahlungen zur Ablösung von Renten bei Vermögensveräußerungen, in DStZE 1951, S. 254, Sp. 1.
 - 2) Raabe, Günther, Rente oder Kaufpreisrate?, in StP 1953, S. 145, Sp. 1.
 - 3) Flume, Werner, Die Besteuerung der Renten, in DNotZ 1955, S. 120. Korn, Rudolf, Rentenzahlungen und Einkommensteuer, in DNotZ 1953, S. 590. Kempkes, Georg, Einkommensteuerliche Behandlung von Renten bei Vermögensveräußerung, in FR 1950, S. 288, Sp. 1.
Ausdrücklich dieses Verfahren ablehnend: FG Hannover VII (VI) 71-72/55 v. 19.7.1957, in EFG 1957, Nr. 501 (S. 402, Sp. 1.).
 - 4) Apel, Rudolf, Gerechte Besteuerung von Leibrenten, in Neumanns Zeitschrift für Versicherungswesen 1938, S. 692, Sp. 1.

lebenden Rentnern zuwachsen. Je später ein Rentner stirbt, desto geringer ist sein Stammrecht, das er den überlebenden Rentnern überläßt. Die jährliche Steigerung des Vererbungsteils ist jedoch nicht so hoch, daß sie, wie aus den Rentenbarwerttabellen hervorgeht, die jährliche Zinsverringerung ausgleicht, denn dann dürfte der Rentenbarwert nicht von Jahr zu Jahr stärker fallen. Der Verzehr des Rentenstammrechts steigt vielmehr von Jahr zu Jahr. Die Abschreibung in gleichhohen Beträgen vom Anfangswert übersieht diese Entwicklung, so daß bei ihrer Anwendung in den ersten Jahren zu hohe und später zu niedrige Beträge abgeschrieben werden, was in vielen Fällen zu dem vorzeitigen Wegfall des Stammrechts in der Bilanz führt. Bei Renten, deren Laufzeit an die Lebensdauer mehrerer Personen gebunden ist und die nicht mit dem Tode des zuerst Sterbenden enden, verursacht der Tod einer dieser Personen eine außergewöhnliche Verringerung des Stammrechts, die als Ertrag im Jahr des Todesfalls auszuweisen ist (1). Bei der Abschreibung in gleichhohen Beträgen vom Anfangswert wirkt sich dieses Ereignis überhaupt nicht in der Erfolgsrechnung aus. Die Abschreibung in gleichhohen Beträgen vom Anfangswert ist so ungenau, daß wir sie nicht verwenden können (2).

520 12. Die analoge Anwendung des § 22 EStG 1958

Nach der Änderung des § 22 EStG durch das Gesetz zur Neuordnung von Steuern (3) werden Renteneinkünfte, soweit sie nicht zu den Gewinneinkünften gehören, für die andere Regeln gelten, nicht mehr in voller Höhe, sondern nur noch mit ihrem Ertragsanteil der Einkommensteuer unterworfen. Ebenso ist bei den Werbungskosten der Überschusseinkünfte und den Sonderausgaben durch die Verweisung in den §§ 9, 10 EStG 1958 auf § 22 EStG 1958 nur noch der Ertragsanteil abzugsfähig, der sich aus der in § 22 EStG 1958 aufgeführten Tabelle ergibt. Der Ertragsanteil nach § 22 EStG 1958 ist bei jeder Rente während ihrer gesamten Laufzeit gleich hoch. Als Ertrag des Rentenrechts ist der Unterschied zwischen dem Jahresbetrag der Rente und dem Betrag anzusetzen, der sich bei gleichmäßiger Verteilung des Kapitalwerts der

1) siehe Abschn. 520 100 0.

2) ebenso Greiner, Karl, Die steuerliche Behandlung von entgeltlichen Betriebsveräußerungsrenten nach der neuen Rechtsprechung des BFH und unter Berücksichtigung der Währungsreform, in FR 1955, S. 37, Sp. 1. Kubisch, Hans, Die einkommensteuerliche Behandlung der Renten bei Betriebsveräußerungen, in StW 1948, Sp. 602.

3) BGBl 1954, Teil I, S. 378 f.

Rente im Zeitpunkt der Entstehung auf ihre voraussichtliche Laufzeit ergibt (1). Als voraussichtliche Laufzeit nahm der Gesetzgeber die mittlere Lebenserwartung an (1).

Da auch hier eine gleichmäßige Verteilung erfolgt, stellt die Bewertung nach § 22 EStG 1958 eine Abschreibung in gleichhohen Beträgen vom Anfangswert dar. Es treten hier die gleichen Bedenken auf, die bereits im vorigen Abschnitt erwähnt wurden, wenn wir von der Verwendung eines Zinssatzes in Höhe von 4% in der Tabelle des § 22 EStG 1958 einmal absehen wollen (2). Die Nichtanwendung genauer versicherungsmathematischer Berechnungen in den §§ 9, 10, 22 EStG 1958 läßt sich nur aus Gründen der Verwaltungsverfahren vereinfachen erklären.

520 13. Die Bewertung nach § 16 BewG

In einem frühen Urteil hatte der RFH (3) die Anwendung der Bewertungsgrundsätze des § 145 AO alter Fassung, der inhaltlich in etwa dem heutigen § 16 BewG entspricht, unter der Voraussetzung zugelassen, daß ihr der Steuerpflichtige zustimme. Da sich nach § 16 BewG der Wert der Rentenverpflichtung nicht jährlich, sondern in Abständen von mehreren Jahren ändert, ergeben sich für manche Jahr überhaupt keine Minderungen des Rentenverpflichtungskontos, während in den Jahren, in denen eine Abschreibung vorzunehmen ist, außerordentlich hohe Erträge ausgewiesen werden.

Hierdurch wird die Vergleichbarkeit der Erfolgsrechnungen ungünstig beeinflusst. Außerdem werden Erträge, die wirtschaftlich zu einem bestimmten Jahr gehören, anderen Jahren zugerechnet. Der Anwendung des § 16 BewG ist daher nicht zuzustimmen.

-
- 1) Lantau, Karl-Heinz, Die Neuregelung der Besteuerung privater Leibrenten nach dem Einkommensteuergesetz 1955, in BB 1955, S. 695, Sp. 2. Brockhoff, Hedin, Die Neuregelung der Besteuerung privater Leibrenten, in DStZ 1954, S. 401, Sp. 1.
 - 2) Lantau, Karl-Heinz, Die Neuregelung der Besteuerung privater Leibrenten nach dem Einkommensteuergesetz 1955, in BB 1955, S. 695, Sp. 2.
 - 3) RFH I A 188/28 v. 20.11.1928, in StW 1929, Nr. 126 (Sp. 211). Ebenso Brönnner, Herbert, Die Besteuerung der Gesellschaften, des Gesellschafterwechsels und der Umwandlungen, 9. Aufl. Stuttgart 1957, S. 567.

Auch der Vermittlungsvorschlag von Lammert (1), der die nach § 16 BewG alle 2 bis 10 Jahre vorzunehmenden Änderungen gleichmäßig auf die dazwischenliegenden Jahre verteilen will, muß abgelehnt werden. Wir kommen dann zu einer Methode, die der Abschreibung in gleichhohen Beträgen ähnlich ist, nur daß hier die Abschreibungsbeträge nach einer bestimmten Anzahl von Jahren niedriger werden. Es gelten deshalb hier die gleichen Argumente wie gegen die Abschreibung in gleichhohen Beträgen vom Anfangswert (2).

520 2. Die Auflösung der Rückstellung für die Rentenverpflichtung beim Erlöschen der Rente

Durch den Tod derjenigen Person, an deren Lebensdauer die Laufzeit der Rente geknüpft ist, erlischt das Rentenstammrecht. Da jetzt keine Verpflichtungen mehr auf periodische Rentenleistungen bestehen, ist die Rückstellung für die Rentenverpflichtung gewinnerhöhend aufzulösen (3). Sie ist ein außerordentlicher Ertrag des Jahres, in dem der Todesfall eingetreten ist.

Eine Rückstellung wird im Zeitpunkt des Erlöschens der Rente immer noch vor-

- 1) Lammert, Über die Behandlung der Zeit- und Leibrenten bei der Einkommensteuer und die technische Handhabung ihrer Verbuchung, in StA 1929, S. 17 f. Ebenso Springsguth, Kapitalwert von Rentenverpflichtungen und Einkommensteuer, in Der Buch- und Betriebsprüfer 1929, S. 58.
- 2) § 16 BewG lehnen ebenfalls ab: Greiner, Karl, Die steuerliche Behandlung von entgeltlichen Betriebsveräußerungsrenten nach der neuen Rechtsprechung des BFH und unter Berücksichtigung der Währungsreform, in FR 1955, S. 36, Sp. 2. Grune, Günter, Die einkommensteuerliche Behandlung von betrieblichen Renten, in StWa 1955, S. 74, Sp. 1 f. Hammerschlag, Karl, Rentenzahlungen als Betriebsausgaben, in B 1949, S. 475, Sp. 1. Stender, Bei Übernahme der Praxis wird eine Rente zugesagt, in Die medizinische Welt 1941, S. 539, Sp. 1.
- 3) Kleditsch, Hingabe von Betriebsvermögen gegen lebenslängliche Rente, in StSA 1957, S. 2, Sp. 1. Theis, J., Die einkommensteuerliche Behandlung der Renten, in B 1956, Beilage 11 zu Heft 26, S. 2, Sp. 2. Lachmund, Die bilanzmäßige und steuerliche Behandlung von Betriebsveräußerungen auf Rentenbasis, in StSA 1956, S. 34, Sp. 2. Greiner, Karl, Die steuerliche Behandlung von entgeltlichen Betriebsveräußerungsrenten nach der neuen Rechtsprechung des BFH und unter Berücksichtigung der Währungsreform, in FR 1955, S. 37, Sp. 2.

handen sein, da bei Anwendung der versicherungsmathematischen Berechnungsweise, anders als bei der Abschreibung in gleich hohen Beträgen vom Anfangswert, vor dem Tod der Person, von deren Lebensdauer die Laufzeit der Rente abhängt, der Passivposten niemals voll abgeschrieben sein kann (1). Es besteht immer noch eine gewisse, wenn auch in hohen Lebensaltern sehr kleine Wahrscheinlichkeit, daß die für die Laufzeit der Rente maßgebende Person das nächste Jahr erlebt. Zu einer vorzeitigen Auflösung des Passivums, die aber nicht richtig und mathematisch unmöglich ist, kann man nur kommen, wenn man Sterbetafeln verwendet, die nur bis zu einem gewissen Lebensalter (z. B. 90 Jahre) gehen und dann aufhören.

521. Fremdwährungsrenten, Sachrenten und Geldrenten mit Wertsicherungsklausel, deren Laufzeit an die Lebensdauer von Personen gebunden ist

Bei Leibrenten, die in Deutscher Mark zu zahlen sind und deren Wertbasis auch die Deutsche Mark ist, war die Höhe der einzelnen Rentenleistungen eine feste Größe in Deutscher Mark. Änderungen des Rentenbarwertes in den einzelnen Jahren der Laufzeit waren auf Zinsänderungen, die jährliche Änderung der Sterbewahrscheinlichkeit, neue Sterbetafeln oder auf den Wegfall von Risiken durch den Tod einzelner Personen zurückzuführen. Der Barwert von Leibrenten, deren Wertgrundlage nicht die Deutsche Mark ist, kann sich außerdem noch durch eine Verschiebung des Austauschverhältnisses zwischen Wertgrundlage und Deutscher Mark ändern.

521 0. Die Bewertung im Zeitpunkt der Entstehung (1)

Der Anfangswert einer Leibrente, die in einer fremden Währung oder in anderen vertretbaren Sachen zu leisten ist, richtet sich, von den anderen den Rentenbarwert beeinflussenden Faktoren abgesehen, nach dem Börsen- oder Marktpreis der Währung bzw. der vertretbaren Sache im Zeitpunkt der Entstehung der Rente. Dasselbe gilt für Leibrenten mit Wertsicherungsklausel, wenn die Wertbeständigkeit durch den Kurs einer fremden Währung oder

-
- 1) Greiner, Karl, Die steuerliche Behandlung von entgeltlichen Betriebsveräußerungsrenten nach der neuen Rechtsprechung des BFH und unter Berücksichtigung der Währungsreform, in FR 1955, S. 37, Sp. 2.
 - 2) vgl. hierzu auch Abschn. 511 1.

durch den Preis einer vertretbaren Sache gesichert ist. Ist die Höhe der einzelnen Rentenzahlung durch den Preis einer nicht vertretbaren Sache oder durch die Vergütung für eine bestimmte Dienstleistung festgelegt, dann ist für den Anfangswert der Rente der Preis für diese Sache oder Dienstleistung im Zeitpunkt der Begründung der Rentenschuld maßgebend.

521 1. Die Bewertung an den auf die Entstehung folgenden Bilanzstichtagen

An den auf die Entstehung der Rente folgenden Bilanzstichtagen wird die Rentenverpflichtung mit dem fortgeführten Anfangswert oder dem Teilwert, falls er höher ist als dieser, in die Bilanz eingestellt (1).

521 10. Der fortgeführte Anfangswert

Beim fortgeführten ursprünglichen Anfangswert sind die beim ursprünglichen Anfangswert verwandten Größen Zinssatz, Sterbetafel und Höhe der Rentenleistung (in Deutscher Mark) wieder zu übernehmen. Es ist nur in der Sterbetafel von dem jetzt gültigen Lebensalter auszugehen. Bei Leibrenten, deren Laufzeit an die Lebensdauer mehrerer Personen geknüpft ist und die nicht mit dem Tode des zuerst Sterbenden erlöschen, ist nach einem Todesfall der neue Personenbestand zugrunde zu legen.

521 11. Der Teilwert

Die Bedeutung des Zinssatzes und der Sterbetafel für die Höhe des Teilwertes wurde bereits oben behandelt (2) und braucht deshalb hier nicht mehr erläutert zu werden.

Der Teilwert einer Leibrente, deren Wertgrundlage nicht die Deutsche Mark ist, wird weiterhin noch beeinflusst durch eine Änderung dieser Wertgrundlage. Ändert sich das Austauschverhältnis zwischen Wertgrundlage und Deutscher Mark zugunsten der Wertgrundlage - steigt also die in Deutscher Mark ausgedrückte Größe "r" -, dann führt dies zu einem höheren Teilwert. Ändert sich das Verhältnis zwischen Wertgrundlage und Deutscher Mark zu Ungunsten der Wertgrundlage, dann sinkt der Teilwert.

1) vgl. Abschn. 511 2.

2) vgl. Abschn. 520 101 00.

521 110. Der Teilwert von Fremdwährungsrenten und Geldrenten mit Wertsicherungsklausel, ausgedrückt in einer fremden Währung, auf Lebenszeit

Entsprechend den Ausführungen in Abschn. 511 210, der die mit Ausnahme der Laufzeit sonst gleichen Renten behandelt, ist bei der Ermittlung des Teilwerts der Rentenverpflichtung im allgemeinen von dem Börsenkurs der Fremdwährung am Bilanzstichtag auszugehen.

Ein von dem Börsenkurs des Bilanzstichtages abweichender Wert kann nur dann bei der Ermittlung des Rentenbarwertes zugrunde gelegt werden, wenn der Teilwert der Währung am Bilanzstichtag nicht dem Börsenkurs entspricht. Teilwert und Börsenkurs der Währung fallen dann auseinander, wenn sich der Börsenkurs in einer stetigen Auf- oder Abwärtsbewegung befindet, wobei das diese Bewegung verursachende Ereignis bereits vor dem Bilanzstichtag eingetroffen sein muß (1). Börsenkurs und Teilwert der Währung können außerdem am Bilanzstichtag verschieden sein, wenn der Börsenkurs ein Zufallskurs ist, der durch außergewöhnliche Umstände zustande kam (2).

521 111. Der Teilwert von Sachrenten auf Lebenszeit und von Geldrenten auf Lebenszeit mit Wertsicherungsklausel, ausgedrückt durch den Preis einer Sache

Für diese Form der Leibrenten gelten die gleichen Grundsätze, die oben für Zeitrenten der gleichen Art aufgestellt wurden (3). Sollte es für die vertretbare Sache keinen Börsenkurs geben, dann tritt an dessen Stelle der Preis eines bestimmten anderen Marktes. Besteht die Wertsicherung in der Bindung an den Preis einer nicht vertretbaren Sache, dann ist für die Ermittlung des Teilwerts der Rentenverpflichtung der Preis dieser Sache am Bilanzstichtag maßgebend.

1) siehe Abschn. 511 210 11.

2) siehe Abschn. 511 210 10.

3) siehe Abschn. 511 211.

521 112. Der Teilwert von Leibrenten in Deutscher Mark mit Wertsicherung durch die Bindung an die jeweilige Vergütung für eine Dienstleistung

Entsprechend den Ausführungen bei den Zeitrenten (1) ist für die Ermittlung des Teilwerts der Rentenverpflichtung am Bilanzstichtag das zu diesem Zeitpunkt gezahlte Gehalt oder der Lohn der jeweiligen Tarifgruppe maßgebend. Ein von der am Bilanzstichtag gezahlten Vergütung abweichender Betrag ist nur dann bei der Ermittlung des Teilwerts heranzuziehen, wenn der Tarif bereits am Bilanzstichtag gekündigt war oder neue Tarifverhandlungen begonnen hatten.

521 12. Der Vergleich des fortgeführten Anfangswerts mit dem Teilwert

An den auf die Entstehung der Rente folgenden Bilanzstichtagen sind jeweils der fortgeführte ursprüngliche Anfangswert und die fortgeführten ersten, zweiten und folgenden Anfangswerte mit dem Teilwert zu vergleichen. Welcher Wert in die Bilanz einzustellen ist, ergibt sich aus den Ausführungen in Abschn. 520 101.

Durch Änderungen des Austauschverhältnisses zwischen Deutscher Mark und Wertgrundlage verursachte Abweichungen von den fortgeführten Anfangswerten sind ebenso zu behandeln wie Abweichungen, die sich aus einer Änderung des Zinssatzes oder der Sterblichkeit ergeben. Sie sind deshalb mit Abweichungen, die durch Zinssatz- oder Sterblichkeitsänderungen hervorgerufen werden, zu verrechnen. Das Risiko, daß der Preis wieder auf den alten Stand zurückkehren kann, ist durch die einmalige Preisänderung noch nicht endgültig weggefallen.

512 2. Auflösung der Rückstellung für die Rentenverpflichtung beim Erlöschen der Rente

Beim Erlöschen der Rente mit dem Tode derjenigen Personen, von deren Lebensdauer die Laufzeit der Rente abhängt, ist die auf der Passivseite noch vorhandene Rentenverpflichtung aufzulösen (2).

1) siehe Abschn. 511 212.

2) siehe Abschn. 520 2.

53. Die Bewertung von Veräußerungsrenten, deren Laufzeit zeitlich unbegrenzt ist (ewige Renten)

Ewige Renten kommen außerordentlich selten vor. Der ewigen Rente ähnelt die Gewinnbeteiligung, die bei der Veräußerung eines Betriebs für die Dauer des Bestehens des übernommenen Betriebs vereinbart wird. Gewinnbeteiligungen rechnen wir nicht zu den Renten, sondern zu den rentenähnlichen Bezügen (1). Für sie gelten besondere Bewertungsregeln (2), die von den bei der Bewertung von Veräußerungsrenten anzuwendenden Vorschriften abweichen (3).

530. Die Bewertung im Zeitpunkt der Entstehung

Über die Bewertung von ewigen Renten liegen in Literatur und Rechtsprechung keine Äußerungen vor.

Analog den Bewertungsgrundsätzen, die bei der Begründung von Leibrenten und Zeitrenten angewandt wurden, ist im Zeitpunkt der Entstehung einer ewigen Rente der Wert der Rentenverpflichtung gleich dem Barwert. Der Barwert der Rente ergibt sich aus der Formel (4)

$$B = \frac{r}{q - 1}$$

r = Rentenbetrag

$$q = 1 + \frac{p}{100}$$

p = Zinssatz

Da die Rentenzahlung keine Tilgung enthält, ist der jährlich zu zahlende Ren-

1) vgl. Abschn. 232.

2) siehe: Schröder, Die einkommensteuerliche Behandlung des Ausscheidens von Gesellschaftern aus Personengesellschaften: Versorgungsrente oder Veräußerungsrente, in IndSt 1943, Teil 1, S.12, Sp.1. Henze, der entgeltliche Übergang eines gewerblichen Betriebs, in DStZ 1938, S.911. Vangerow, Ruhegehalts-, Renten- und Gewinnbeteiligungslasten, in DStZ 1936, S.1517 f. Becker, Enno, Zur Rechtsprechung, in StW 1933, Sp. 461 f. Vangerow, Gewinnbeteiligungslasten, in StA 1932, S.307, Sp.1.

3) Vangerow, Ruhegehalts-, Renten- und Gewinnbeteiligungslasten, in DStZ 1936, S.1515, 1517 f.

RFH VI A 945/31 v. 1.2.1933, in StW 1933, Nr.274 (Sp.564 ff.).

4) Kosiol, Erich, Finanzmathematik, 3. Aufl. Hamburg 1938, S.38.

tenbetrag nur der Zins für das hingegebene Kapital. Der Anfangswert der Rente ist nur von den beiden Faktoren Zins und Rentenhöhe abhängig.

530 0. Der Zinssatz

Ähnlich wie bei den Leibrenten (1) und bei den Zeitrenten (2) ist von dem Zinssatz auszugehen, der für gleichartige Leistungen gezahlt wird. Gehen wir davon aus, daß es sich bei der ewigen Rente um eine außerordentlich langfristige Kapitalüberlassung handelt und sehen wir den Zinssatz als Entgelt für die Nutzung des Kapitals an, so erscheint es angebracht, bei der Bewertung der ewigen Rente einen Zinssatz zu wählen, der etwas über dem Zinssatz für langfristig rückzahlbares Kapital liegt. Die Abweichung gegenüber dem langfristigen Zinssatz läßt sich damit rechtfertigen, daß die zeitlich unbeschränkte Nutzung jede Anlagemöglichkeit gestattet, ohne auf irgendeinen Rückzahlungstermin Rücksicht nehmen zu müssen.

530 1. Die Höhe der Rentenleistung

Bei Verpflichtungen dieser Art wird die Wertbeständigkeit der einzelnen Leistungen fast immer durch eine Wertsicherungsklausel oder durch Leistungen in Form von Sachwerten gesichert sein. Bei der Bewertung der Rentenverpflichtung ist deshalb, ebenso wie bei Leib-(3) und Zeitrenten (4), von dem Preis dieser Sache oder der Vergütung für die Dienstleistung im Zeitpunkt der Begründung der Schuld auszugehen.

531. Die Bewertung an den auf die Entstehung folgenden Bilanzstichtagen

An den auf die Entstehung folgenden Bilanzstichtagen wird die Rentenverpflichtung gemäß § 6 Abs.1 Z.3 EStG 1958 in Verbindung mit § 6 Abs.1 Z.2 EStG 1958 mit dem Anfangswert oder mit dem Teilwert, falls er höher ist als der Anfangswert, bewertet. Eine Ermittlung des fortgeführten Anfangswertes entfällt, da die Laufzeit der Rente unbegrenzt ist, so daß sich die Rentenverpflichtung nicht durch Zeitablauf verringern kann.

1) siehe Abschn. 520 002 0.

2) siehe Abschn. 510 011.

3) siehe Abschn. 521 0.

4) siehe Abschn. 511 0.

531 0. Der Teilwert

"Der Teilwert einer Verbindlichkeit ist der Betrag, den ein Erwerber des Betriebes mehr zahlen würde, wenn er die Verbindlichkeit nicht übernehmen würde." (1)

Die ewige Rente stellt, mathematisch gesehen, den Zins eines bestimmten Kapitals dar. Da diese Zinsen aber in einem festen Betrag und nicht durch einen bestimmten Prozentsatz vom Kapital festgelegt sind, wird ein Unternehmer die Rentenverpflichtung mit dem Betrag ansetzen, der ihm zur Zeit einen Zins in Höhe der ewigen Rente abwerfen kann.

Der Teilwert der Rentenverpflichtung hängt somit von dem zur Zeit geltenden Zinssatz und von der Höhe der jeweiligen Rentenleistung ab. Der Zinssatz ist nach denselben Grundsätzen zu ermitteln, nach denen er für den Entstehungszeitpunkt festgestellt wurde. Bei der Ermittlung der Höhe der einzelnen Rentenleistung ist, falls die Wertbasis nicht die Deutsche Mark ist, von dem Börsenkurs oder Marktpreis der Währung oder Sache am Bilanzstichtag bzw. von der am Bilanzstichtag gezahlten Vergütung für die als Wertgrundlage dienende Dienstleistung auszugehen. Ein anderer als der Stichtagspreis darf nur dann angewandt werden, wenn der Stichtagspreis ein Zufallspreis ist (2) oder wenn sich der Preis in einer stetigen Auf- oder Abwärtsbewegung befindet, die jedoch ihre Ursache in einem vor dem Bilanzstichtag liegenden Ereignis haben muß (3).

531 1. Der Vergleich des Anfangswertes mit dem Teilwert

Der Teilwert der ewigen Rente weicht von dem Anfangswert ab, sobald sich das Austauschverhältnis zwischen Wertgrundlage und Deutscher Mark oder der Zinssatz gegenüber dem Entstehungszeitpunkt der Rente geändert haben. Ist der Zinssatz gefallen, dann erhalten wir einen Teilwert, der höher ist als der Anfangswert. Demnach führt ein gestiegener Zinssatz zu einem Teilwert, der unter dem Anfangswert liegt. Hat sich das Verhältnis zwischen Wertgrundlage und Deutscher Mark zugunsten der Deutschen Mark geändert, so ergibt sich aus der Berücksichtigung dieser Änderung ein Teilwert, der niedriger

-
- 1) Blümich, Walter - Falk, Ludwig, Einkommensteuergesetz, 6. Aufl. Berlin-Frankfurt 1951, S. 285 (Anm. 27 zu § 6 EStG).
 - 2) vgl. Abschn. 511 210 10 und 511 211 001 1.
 - 3) vgl. Abschn. 511 210 11 und 511 211 001 0.

ist als der Anfangswert, während bei einer Änderung des Austauschverhältnisses zu Ungunsten der Deutschen Mark der Teilwert der Rentenverpflichtung über den Anfangswert steigt. Trifft eine Senkung des Zinsfußes mit einer Änderung des Austauschverhältnisses zwischen Wertgrundlage und Deutscher Mark zugunsten der Deutschen Mark oder eine Erhöhung des Zinsfußes mit einer Änderung des Wertverhältnisses zu Ungunsten der Deutschen Mark zusammen, dann können sich die Änderungen, von denen jeweils eine für sich allein zu einer Erhöhung, die andere für sich allein zu einem Sinken des Teilwerts gegenüber dem Anfangswert führt, teilweise, selten jedoch ganz ausgleichen.

Steigt der Teilwert in einem Jahr über den Anfangswert, dann ist der Teilwert, der nun zum zweiten Anfangswert wird, in die Bilanz einzustellen. Sollte der Teilwert in einem auf diese Änderung folgenden Jahr auch über den zweiten Anfangswert hinaussteigen, dann ist entsprechend dem auf der Passivseite geltenden Höchstwertprinzip wiederum der Teilwert in die Bilanz einzusetzen. Sinkt später der Teilwert auf einen Betrag, der unter dem letzten Bilanzansatz liegt, dann kann der Teilwert, jedoch höchstens der ursprüngliche Anfangswert, in die Bilanz eingesetzt werden. Der bisherige Bilanzansatz kann aber auch beibehalten werden.

6. DIE BEWERTUNG DER GEKAUFTEN AKTIVA

In den folgenden Betrachtungen wird die Bewertung der gegen Gewinnbeteiligung erworbenen Wirtschaftsgüter nicht behandelt. Für die Bewertung der gegen Gewinnbeteiligung erworbenen Wirtschaftsgüter gelten besondere Vorschriften (1).

60. Der Rentenbarwert zuzüglich etwaiger Nebenleistungen als Anschaffungskosten der erworbenen Wirtschaftsgüter

Nach § 6 Abs. 1 Z. 1 und 2 EStG 1958 sind entgeltlich erworbene Wirtschaftsgüter mit den Anschaffungskosten oder dem Teilwert, falls er unter den Anschaffungskosten liegt, zu bewerten. Für den Zeitpunkt der Anschaffung gilt jedoch die widerlegbare Vermutung, daß Teilwert und Anschaffungskosten gleich sind (2).

Nach Blümich-Falk (3) umfassen die Anschaffungskosten "die gesamten Aufwendungen zur Anschaffung des Wirtschaftsgutes und zu seiner Versetzung in den am Bilanzstichtag bestehenden Zustand". Werden Wirtschaftsgüter gegen Rente erworben, so bestehen die Aufwendungen des Verkäufers aus der übernommenen Rentenverpflichtung zuzüglich etwaiger Nebenleistungen, zu denen die Zahlung eines festen Betrages bei oder nach Abschluß des Vertrages und die Kosten für den Kaufvertrag gehören, falls sie der Käufer übernimmt. Die Höhe der Rentenschuld ergibt sich wiederum aus ihrem Rentenbarwert.

Danach bestimmt der Rentenbarwert zuzüglich etwaiger Nebenleistungen die Anschaffungskosten und damit den Bilanzansatz für die übernommenen Wirtschaftsgüter (4).

-
- 1) siehe hierzu: RFH VI A 945/31 v. 1.2.1933, in StW 1933, Nr. 274 (Sp. 564 ff.). Vangerow, Ruhegehalts-, Renten- und Gewinnbeteiligungslasten, in DStZ 1936, S. 1517 f. Becker, Enno, Zur Rechtsprechung, in StW 1933, Sp. 461 f.
 - 2) BFH I 133/53 v. 2.3.1954, in BStBl 1954, Teil III, S. 129, Sp. 2.
 - 3) Blümich-Walter - Falk, Ludwig, Einkommensteuergesetz, 7. Aufl. Berlin-Frankfurt 1955, S. 344.
 - 4) FG Hannover VII (VI) 71-72/55 v. 19.7.1957, in EFG 1957, Nr. 501 (S. 401, Sp. 1). Bergmann, Kurt, Bilanzierung von Rentenänderungen auf Grund vertraglich vereinbarter Schwankungsklauseln, in B 1958, S. 1165,

61. Der Erwerb einzelner Wirtschaftsgüter

610. Der Teilwert der erworbenen Wirtschaftsgüter liegt über dem Barwert der Rente zuzüglich etwaiger Nebenleistungen

In diesem Falle hat der Käufer den Gegenstand zu einem günstigen Preis erworben. Der Gegenstand ist mit den tatsächlichen Anschaffungskosten, die ja nicht überschritten werden dürfen, in die Bilanz einzusetzen.

611. Der Teilwert der erworbenen Wirtschaftsgüter liegt unter dem Barwert der Rente zuzüglich etwaiger Nebenleistungen (1)

Auch wenn der Käufer, bedingt durch eine betriebliche Zwangslage, eine besonders hohe Rente gewährt haben mußte, liegt der Teilwert nicht unter den

Sp.1. Grune, Günter, Die einkommensteuerliche Behandlung von betrieblichen Renten, in StWa 1958, S.20, Sp.1. Kleinsorge, Rentenzahlungen an die Tochter eines ausgeschiedenen Mitunternehmers, in DStZ 1957, S.204, Sp.2. Ohne Verfasser, Nachträgliche Kaufpreiserhöhung beim Erwerb von Betriebsgrundstücken gegen Leibrente?, in B 1957, S.827. Scheiterle, Walter, Anschaffungskosten in Rentenform, in WPg 1956, S.177, Sp.1. Theis, J., Die einkommensteuerliche Behandlung der Renten, in B 1956, Beilage 11 zu Heft 26, S.2, Sp.2. Lachmund, Die bilanzmäßige und steuerliche Behandlung von Betriebsveräußerungen auf Rentenbasis, in StSA 1956, S.33 ff. Grune, Günter, Die einkommensteuerliche Behandlung von betrieblichen Renten, in StWa 1955, S.74, Sp.1. Henze, Der entgeltliche Übergang eines gewerblichen Betriebs, in DStZ 1938, S.910, Sp.1. Kleditsch, Hingabe von Betriebsvermögen gegen lebenslängliche Rente, in StSA 1957, S.1 f. Kleditsch verwendet aber einen falschen Barwert, Sein Barwert berücksichtigt auch noch die Invaliditätswahrscheinlichkeit.

- 1) Einen solchen Fall behandelt das Urteil des FG Hannover IV 529/55 v. 10.7.1958, in EFG 1958, Nr.505.

Anschaffungskosten (1). Die Übernahme der Rentenverpflichtung kann somit nicht bereits im Zeitpunkt ihrer Entstehung zu einem Aufwand führen, die sich als Teilwertabschreibung auf die erworbenen Wirtschaftsgüter darstellen würde.

Der Barwert der Rente zuzüglich der Nebenleistungen kann dann, was jedoch nur in Ausnahmefällen anzunehmen und schwer nachzuweisen ist, über dem Teilwert der gekauften Wirtschaftsgüter liegen, wenn der Käufer für die ihm gewährte langfristige Finanzierung bereit war, ein besonderes Entgelt zu zahlen. Dieses Sonderentgelt ähnelt dem Disagio bei Schuldverschreibungen und dem Damnum bei Hypotheken. Es dürfte, genau wie Disagio und Damnum, zu aktivieren und entsprechend der Laufzeit der Rente abzuschreiben sein.

62. Der Erwerb eines Anteils an einer Personengesellschaft

620. Der Erwerb erfolgt durch die verbleibenden Gesellschafter

Die an den Ausscheidenden gezahlte Abfindung stellt den Anschaffungspreis für den Anteil des Ausscheidenden dar (2).

620 0. Der Rentenbarwert zuzüglich Nebenleistungen entspricht dem Kapitalkonto des Ausscheidenden

Entspricht der Rentenbarwert zuzüglich der Nebenleistungen dem Kapitalkonto des Ausscheidenden, dann können die Buchwerte fortgeführt werden (3), da weder stille Reserven aufgelöst noch Verluste verwirklicht werden.

-
- 1) Blümich, Walter - Falk, Ludwig, Einkommensteuergesetz, 7. Aufl. Berlin-Frankfurt 1955, S. 361. Bühler, Ottmar, Bilanz und Steuer, 5. Aufl. Berlin-Frankfurt 1952, S. 266.
 - 2) Kleinsorge, Rentenzahlungen an die Tochter eines ausgeschiedenen Mitunternehmers, in DStZ 1957, S. 204, Sp. 2. Bühler, Ottmar, Steuerrecht der Gesellschaften und Konzerne, 3. Aufl. Berlin-Frankfurt 1956, S. 67. RFH VI 129/41 v. 14. 1. 1942, in RStBl 1942, S. 314, Sp. 1. RFH VI A 549/34 v. 30. 4. 1935, in StW 1935, Nr. 535 (Sp. 1271).
 - 3) Kleinsorge, Rentenzahlungen an die Tochter eines ausgeschiedenen Mitunternehmers, in DStZ 1957, S. 204, Sp. 2.

620 1. Der Rentenbarwert zuzüglich Nebenleistungen
übersteigt das Kapitalkonto des Ausscheidenden

Wird dem ausscheidenden Gesellschafter ein Betrag gezahlt, der höher ist als der Ausweis auf dem Kapitalkonto, so ist zuerst einmal festzustellen, welche stillen Reserven in den Wirtschaftsgütern des Unternehmens vorhanden sind (1).

Der dem Ausscheidenden gewährte Mehrbetrag kann einerseits ein Entgelt für vorhandene stille Reserven, andererseits ein Entgelt für einen Geschäftswert sein. Er ist deshalb bei den entsprechenden, stille Reserven enthaltenden Wirtschaftsgütern oder beim Geschäftswert als Anschaffungskosten zu aktivieren.

"Immer ist ein solcher Mehrbetrag aber erst auf die vorhandenen stillen Reserven zu verrechnen und erst dann, wenn diese nicht ausreichen, kann angenommen werden, daß er als Geschäftswert gezahlt worden ist, wenn ein solcher bei Übernahme des Anteils vorhanden war. Denn ein Geschäftswert ist dann überhaupt nicht vergütet worden, wenn der Mehrbetrag gerade die in den einzelnen Vermögensteilen enthaltenen stillen Reserven deckt" (2).

Es können aber auch nicht sämtliche in dem Betriebsvermögen der Gesellschaft vorhandenen stillen Reserven aufgedeckt werden. Die in dem Betriebsvermögen enthaltenen stillen Reserven gehören, wie alle Wirtschaftsgüter, allen Gesellschaftern. Jedem gehört nur der Teil, der entweder seinem Kapitalkonto im Verhältnis zu den anderen Kapitalkonten oder seinem hiervon abweichenden Auseinandersetzungsanteil entspricht. Da nur der Anteil eines Gesellschafters verkauft wird, können auch nur die auf diesen Anteil entfallenden stillen Reserven verwirklicht werden (3). War er zu einem Drittel beteiligt, dann darf

1) RFH VI 129/41 v. 14.1.1942, in RStBl 1942, S.315, Sp.2.

2) RFH VI A 549/34 v. 30.4.1935, in StW 1935, Nr.535 (Sp.1272).

Diese Ansicht teilen: Lachmund, Die bilanzmäßige und steuerliche Behandlung von Betriebsveräußerungen auf Rentenbasis, in StSA 1956, S.36, Sp.1. Glüse, Erich, Ein Gesellschafter wird abgefunden, in StSA 1957, S.214, Sp.1. Kleinsorge, Rentenzahlungen an die Tochter eines ausgeschiedenen Mitunternehmers, in DStZ 1957, S.205, Sp.1.

a. A. Kleditsch, Hingabe von Betriebsvermögen gegen lebenslängliche Rente, in StSA 1957, S.2, Sp.1.

3) Brönnner, Herbert, Die Besteuerung der Gesellschaften, des Gesellschafterwechsels und der Umwandlungen, 9. Aufl. Stuttgart 1957, S.561. Lachmund, Die bilanzmäßige und steuerliche Behandlung von Betriebsveräuße-

nur ein Drittel der tatsächlich vorhandenen stillen Reserven aufgelöst werden. Der dieses Drittel übersteigende Betrag ist schon als ein durch die verbleibenden Gesellschafter erworbener Geschäftswert zu aktivieren.

620 10. Die anteiligen stillen Reserven des Ausscheidenden werden nicht vollständig vergütet

Werden nicht alle dem ausscheidenden Gesellschafter zustehenden stillen Reserven vergütet, so ist der das Kapitalkonto übersteigende Teil des Kaufpreises anteilmäßig auf die Wirtschaftsgüter zu verteilen, deren Buchwert hinter dem Teilwert zurückbleibt (1).

Beispiel: Die OHG X hat folgende Schlußbilanz aufgestellt:

Grundstücke und Gebäude	200 000 DM	Kapital A	200 000 DM
Maschinen	100 000 DM	Kapital B	200 000 DM
Beteiligung	50 000 DM	Kapital C	200 000 DM
Waren	300 000 DM	Schulden	400 000 DM
Sonstige Aktiva	350 000 DM		
	<u>1 000 000 DM</u>		<u>1 000 000 DM</u>
	=====		=====

Der Gesellschafter C scheidet zum Jahresende aus der Gesellschaft aus. Ihm wird als Abfindung für seinen Anteil eine lebenslängliche Rente gewährt, deren Barwert 320 000 DM beträgt.

Die stillen Reserven betragen

bei den Grundstücken und Gebäuden	300 000 DM
bei den Maschinen	120 000 DM
bei der Beteiligung	90 000 DM
bei den Waren	30 000 DM
	<u>540 000 DM</u>
	=====
	insgesamt

rungen auf Rentenbasis, in StSA 1956, S.36, Sp.1. Blümich, Walter - Falk, Ludwig, Einkommensteuergesetz, 7. Aufl. Berlin-Frankfurt 1955, S.806 i. V. mit S.804. Raabe, Günther, Rente oder Kaufpreiskurs?, in StP 1953, S.179, Sp.1.

- 1) RFH VI 129/41 v. 14.1.1942, in RStBl 1942, S.315, Sp.1. Glüse, Erich, Ein Gesellschafter wird abgefunden, in StSA 1957, S.214, Sp.1. Glüse spricht nur vom Anlagevermögen.

Die anteiligen stillen Reserven des ausscheidenden Gesellschafters C betragen entsprechend seinem Kapitalanteil ein Drittel der gesamten stillen Reserven, demnach 180 000 DM. Sie verteilen sich auf die einzelnen Vermögenswerte wie folgt:

Grundstücke und Gebäude	100 000 DM
Maschinen	40 000 DM
Beteiligung	30 000 DM
Waren	<u>10 000 DM</u>
insgesamt	180 000 DM =====

Da von den auf den Gesellschafter C entfallenden stillen Reserven in Höhe von 180 000 DM nur 120 000 DM (zwei Drittel) vergütet werden, sind auch nur 120 000 DM anteilmäßig bei den Aktiven zu aktivieren, in denen stille Reserven enthalten sind.

Die Bilanz der OHG X hat nach dem Ausscheiden des Gesellschafters C folgendes Aussehen:

Grundstücke und Gebäude	266 667 DM	Kapital A	200 000 DM
Maschinen	126 667 DM	Kapital B	200 000 DM
Beteiligung	70 000 DM	Rentenver-	
Waren	306 666 DM	pflichtung	320 000 DM
Sonstige Aktiva	<u>350 000 DM</u>	Schulden	<u>400 000 DM</u>
	1 120 000 DM		1 120 000 DM =====

620 11. Es wird mehr als die anteiligen stillen Reserven und der anteilige Geschäftswert vergütet

Regelmäßig ist davon auszugehen, daß eine über das Kapitalkonto hinausgehende Zahlung ein aktivierungspflichtiges Entgelt für die anteiligen stillen Reserven und den anteiligen Geschäftswert darstellt (1). Es besteht jedoch die Möglichkeit, daß der Rentenbarwert zuzüglich Nebenleistun-

1) Brockhoff, Hedin, Zur Besteuerung von Renten und anderen wiederkehrenden Bezügen, in DStZ 1955, S. 242.

RFH VI 362, 363/41 v. 15. 7. 1942, in RStBl 1942, S. 901, Sp. 1.

gen die anteiligen stillen Reserven und den anteiligen Geschäftswert übersteigt oder daß die Abfindung die anteiligen stillen Reserven übersteigt und ein Geschäftswert überhaupt nicht, oder daß weder Geschäftswert noch stille Reserven vorhanden sind (1). In diesem Falle ist auf der Aktivseite ein steuerlicher Ausgleichsposten einzusetzen, der nach Auffassung verschiedener Quellen nicht abschreibungsfähig ist (2).

Wenn der RFH (1) auch diesen Ausgleichsposten nicht als Firmenwert angesehen haben will, so unterscheidet sich die bilanzielle Behandlung dieses steuerlichen Ausgleichspostens nicht von der des Firmenwerts, es sei denn, daß bei diesem Ausgleichsposten nicht einmal Teilwertabschreibungen vorgenommen werden dürfen, was wohl aus der Formulierung "im Gegensatz zum Goodwill nicht abschreibungsfähig" (3) zu schließen ist.

Theis vertritt in einer späteren Veröffentlichung (4) entgegen seiner bisherigen Meinung (5) die Auffassung, daß dieser steuerliche Ausgleichsposten auf die Laufzeit der Rente zu verteilen sei. Dieser Auffassung ist zuzustimmen. Es erscheint nicht angebracht, zuerst das Vorhandensein eines Geschäftswerts überhaupt bzw. eines weiteren Geschäftswertes zu verneinen und dann an dessen Stelle einen Posten zu setzen, der diesem in etwa entspricht. Es dürfte den tatsächlichen Verhältnissen eher entsprechen, wenn wir diesen Ausgleichsposten als etwas dem Damnum Ähnliches ansehen und aus diesem Grunde eine Abschreibung, verteilt auf die Laufzeit der Rente, befürworten.

1) RFH I A 241/32 v. 13.2.1934, in StW 1934, Nr.515 (Sp.1111).

2) RFH I A 241/32 v. 13.2.1934, in StW 1934, Nr.515 (Sp.1111).

Ebenso Theis, J., Die einkommensteuerliche Behandlung der Renten, in B 1956, Beilage 11 zu Heft 26, S.2, Sp.2, und Greiner, Karl, Die steuerliche Behandlung von entgeltlichen Betriebsveräußerungsrenten nach der neuen Rechtsprechung des BFH und unter Berücksichtigung der Währungsreform, in FR 1955, S.37, Sp.2. Brockhoff, Hedin, Zur Besteuerung von Renten und anderen wiederkehrenden Bezügen, in DStZ 1955, S.242. Brockhoff ist der Auffassung, daß dieser Mehrbetrag auf dem Versorgungsgedanken beruht und daher Betriebsausgabe sei. Diese Möglichkeit ist in diesem Abschnitt nicht zu behandeln, da wir anteilige Versorgungsrenten schon vorher ausgeschieden haben.

3) RFH I A 241/32 v. 13.2.1934, in StW 1934, Nr.515 (Sp.1111).

4) Theis, J., Rentenbesteuerung, Zweifelsfälle, in FR 1956, S.350, Sp.2.

5) Theis, J., Die einkommensteuerliche Behandlung der Renten, in B 1956, Beilage 11 zu Heft 26, S.2, Sp.2.

620 2. Der Rentenbarwert zuzüglich Nebenleistungen ist niedriger als das Kapitalkonto des Ausscheidenden

620 20. Das vorhandene Vermögen ist überbewertet

Liegt der Rentenbarwert zuzüglich Nebenleistungen unter dem ausgewiesenen Kapitalkonto, dann dürfte in den meisten Fällen das Vermögen der Gesellschaft in der Bilanz mit zu hohen Werten angesetzt sein, nämlich mit Werten, die über dem Teilwert liegen (1). In diesem Falle sind die zu hoch angesetzten Posten gegen das Kapitalkonto des Ausscheidenden bis auf den Teilwert abzuschreiben (2), so daß für die verbliebenen Gesellschafter kein Gewinn, sondern niedrigere Anschaffungskosten entstehen und der Ausscheidende einen Verlust erleidet (3). Ob auch die auf die anderen Gesellschafter entfallenden Überbewertungen abzuschreiben sind, braucht hier nicht untersucht zu werden.

Der von Kubisch (4) vertretene Auffassung, daß die einzelnen Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens, nicht jedoch die des Umlaufvermögens, entsprechend dem Verhältnis der bisherigen Werte zueinander herabzusetzen sind,

-
- 1) Glüse, Erich, Ein Gesellschafter wird abgefunden, in StSA 1957, S.214, Sp.2. Ohne Verfasser, Abfindung unter Kapitalkonten, in DZ Nr.23/57 v. 20.4.1957, S.19. Blümich, Walter - Falk, Ludwig, Einkommensteuergesetz, 7. Aufl. Berlin-Frankfurt 1955, S.805. Brönner, Herbert, Die Besteuerung der Gesellschaften, des Gesellschafterwechsels und der Umwandlungen, 5. Aufl. Stuttgart 1941, S.222. Veiel, O., Zum Steuerrecht der Mitunternehmerschaften, in StW 1941, Sp.859. RFH VI 12/41 v. 17.9.1941, in RStBl 1941, S.843, Sp.1 f., 844, Sp.2. RFH VI A 1452/28 v. 17.12.1930, in StW 1931, Nr.303 (Sp.509).
 - 2) Veiel, O., Zum Steuerrecht der Mitunternehmerschaften, in StW 1941, Sp.859. RFH VI A 1452/28 v. 17.12.1930, in StW 1931, Nr.303 (Sp.509 f.).
 - 3) Lachmund, Die bilanzmäßige und steuerliche Behandlung von Betriebsveräußerungen auf Rentenbasis, in StSA 1956, S.36, Sp.1.
 - 4) Kubisch, Hans, Die einkommensteuerrechtliche Behandlung der Renten bei Betriebsveräußerungen, in StW 1948, Sp.606. Ebenso Glüse, Erich, Ein Gesellschafter wird abgefunden, in StSA 1957, S.214, Sp.2. Kleinsorge, Rentenzahlungen an die Tochter eines ausgeschiedenen Mitunternehmers, in DStZ 1957, S.205, Sp.2.

und dem von ihm als Stütze herangezogenen RFH-Urteil (1) dürfte nicht zustimmen sein (2).

620 21. Günstiger Kauf des Anteils oder Schenkung des Ausscheidenden an die verbleibenden Gesellschafter

In dem bereits oben angeführten Urteil hat der RFH (3) von der Möglichkeit gesprochen, daß sich die Gesellschafter einig sind, daß der Teilwert des Anteils dem Kapitalkonto entspricht oder höher ist als dieses, der Ausscheidende sich aber dennoch mit einer Abfindung zufrieden gibt, die niedriger ist als das Kapitalkonto und damit auch niedriger als der Teilwert. In diesem Falle kann entweder eine Schenkung des Ausscheidenden an die verbleibenden Gesellschafter oder ein günstiger Erwerb durch die verbleibenden Gesellschafter vorliegen (4).

620 210. Der Fall der Schenkung

Für die Annahme einer Schenkung ist Voraussetzung, daß die verbleibenden Gesellschafter objektiv bereichert sind, was hier durch eine Übernahme unter dem Teilwert gegeben ist, sowie daß sich die Beteiligten über die Unentgeltlichkeit der Zuwendung einig sind (5).

Die Schenkungsabsicht wird aber, wenn sich der Vorgang zwischen fremden Personen abspielt, wohl kaum vorliegen (6). Sie dürfte nur anzunehmen sein, wenn familiäre Bindungen zwischen den Beteiligten vorhanden sind, wie es auch in dem oben angeführten Urteil der Fall war (5).

Im Falle der Schenkung sind die Buchwerte fortzuführen (7), so daß keine Umbewertungen auf der Aktivseite notwendig sind (§ 7 EStDV 1958). Das Kapitalkonto ist in voller Höhe auf die verbleibenden Gesellschafter aufzuteilen, da

-
- 1) RFH VI 704/37 v. 23.3.1938, in RStBl 1938, S. 640, Sp. 1.
 - 2) siehe Abschn. 620 211.
 - 3) RFH VI A 1452/28 v. 17.12.1930, in StW 1931, Nr. 303 (Sp. 510).
 - 4) Kubisch, Hans, Die einkommensteuerrechtliche Behandlung der Renten bei Betriebsveräußerungen, in StW 1948, Sp. 606 f.
 - 5) RFH VI 498/38 v. 17.8.1938, in StW 1938, Nr. 464 (Sp. 866).
 - 6) vgl. Abschn. 320 1.
 - 7) Kubisch, Hans, Die einkommensteuerrechtliche Behandlung der Renten bei Betriebsveräußerungen, in StW 1948, Sp. 606 f.

hier wegen der familiären Bindungen überhaupt keine anteilige betriebliche Veräußerungsrente, sondern eine außerbetriebliche Versorgungsrente nach § 10 Abs. 1 Z. 1 EStG 1958 gegeben ist (1), die in der Bilanz nicht ausgewiesen wird.

620 211. Der Fall des günstigen Erwerbs

Haben die verbleibenden Gesellschafter den Anteil günstig gekauft, dann ist ihr Anschaffungswert für die Beteiligung niedriger als das Kapitalkonto des Ausscheidenden, so daß die Buchwerte der aktiven Wirtschaftsgüter herabzusetzen sind (2). Bei der Herabwertung hat jedoch nach der Auffassung des RFH (3) das Umlaufvermögen auszuschneiden. Sie soll also nur vom Anlagevermögen vorgenommen werden (3). Eine Begründung für diese Auffassung gibt weder der RFH noch die sich diesem Urteil anschließende Literatur (4).

Folgerichtig wäre es, in diesem Falle die Differenz zwischen dem Kapitalkonto des Ausscheidenden und der Höhe der Abfindung auf sämtliche vorhandenen Wirtschaftsgüter im Verhältnis ihrer Werte zueinander zu verteilen (5), da die gesamte Beteiligung billiger erworben wurde. In der gemeinsamen Bilanz der

-
- 1) siehe Abschn. 321 2.
 - 2) RFH VI 704/37 v. 23.3.1938, in StW 1938, Nr. 237 (Sp. 473).
Baier, Sonderfragen zur Gewinnermittlung bei Personengesellschaften, in DStZ 1937, S. 1213, Sp. 1. Altenloh, Richard, Ist das Ausscheiden von Gesellschaftern aus einer Personengesellschaft (OHG, KG) für die verbleibenden einkommensteuerrechtlich von Bedeutung?, in IndSt 1936, Teil I, S. 116, Sp. 2.
 - 3) RFH VI 704/37 v. 23.3.1938, in StW 1938, Nr. 237 (Sp. 473).
 - 4) Blümich, Walter - Falk, Ludwig, Einkommensteuergesetz, 7. Aufl. Berlin - Frankfurt 1955, S. 805. Brönner, Herbert, Die Besteuerung der Gesellschaften, des Gesellschafterwechsels und der Umwandlungen, 7. Aufl. Stuttgart 1950, S. 201. Kubisch, Hans, Die einkommensteuerrechtliche Behandlung der Renten bei Betriebsveräußerungen, in StW 1948, Sp. 607. Lenski, Zur einkommensteuerlichen Behandlung des Ausscheidens von Gesellschaftern aus Personengesellschaften, in DStZ 1939, S. 604, Sp. 1.
 - 5) Altenloh, Richard, Ist das Ausscheiden von Gesellschaftern aus einer Personengesellschaft (OHG, KG) für die verbleibenden einkommensteuerrechtlich von Bedeutung?, in IndSt 1936, Teil I, S. 116, Sp. 2. Baier, Sonderfragen zur Gewinnermittlung bei Personengesellschaften, in DStZ 1937, S. 1213, Sp. 1.

Personengesellschaft würde sich dann der Bilanzansatz jedes einzelnen Wirtschaftsgutes ergeben aus dem Buchwert des Teils des Wirtschaftsgutes, der den verbleibenden Gesellschaftern zuzurechnen war, und dem Anschaffungswert des Teiles, den sie jetzt vom ausscheidenden Gesellschafter übernehmen (1).

In dem grundlegenden Urteil vom 17.12.1930 (2), in dem der RFH die Vermutung aufgestellt hatte, daß bei einer Abfindung unter Kapitalkonto regelmäßig der Teilwert der Gegenstände unter dem Bilanzansatz liege, so daß der die Abfindung übersteigende Betrag des Kapitalkontos die einzelnen zu hoch bewerteten Posten mindern müßte, ohne dabei einen Gewinn auszulösen, hatte er jedoch auf eine Ausnahme hingewiesen, die zu einer Gewinnverwirklichung bei den verbleibenden Gesellschaftern führen müsse. Diese Ausnahme sei dann gegeben, wenn sich die Beteiligten darüber einig seien, daß der Wert des Anteils dem Kapitalkonto entspreche (oder höher sei - Anm. des Verf.), der Ausscheidende sich aber dennoch mit einer geringeren Abfindung begnüge. Die Ansicht, daß beim Vorliegen dieser Tatsachen immer ein Gewinn verwirklicht werde, hat der RFH jedoch später für den Fall der gemischten Schenkung nicht mehr aufrechterhalten (3). Bei dieser mußten die Buchwerte fortgeführt werden, so daß für die Verbleibenden kein Gewinn entstand (4).

In seiner Rechtsprechung hat der RFH nur in zwei Urteilen (5) (6), die das Ausscheiden von Gesellschaftern aus einer Personengesellschaft betreffen, den Ausnahmefall einer Gewinnverwirklichung bei den verbleibenden Gesellschaftern angenommen.

In dem ersten Urteil (5) war die Abfindung deshalb niedriger als das Kapitalkonto, weil der Ausscheidende seine Obliegenheiten als Mitgeschäftsführer vernachlässigt und damit die Firma in Verruf gebracht hatte. Das Finanzgericht sah deshalb in der geringeren Abfindung einen Schadensersatz des ausgeschiedenen Gesellschafters für den von ihm verursachten Verlust. An diese

-
- 1) Baier, Sonderfragen zur Gewinnermittlung bei Personengesellschaften, in DStZ 1937, S.1213, Sp.1.
 - 2) RFH VI A 1452/28 v. 17.12.1930, in StW 1931, Nr.303 (Sp.509 f.).
 - 3) RFH VI 498/38 v. 17.8.1938, in StW 1938, Nr.464.
 - 4) vgl. auch Abschn. 620 210.
 - 5) RFH VI A 128/37 v. 17.3.1937, in StW 1937, Nr.255.
 - 6) RFH VI 12/41 v. 17.9.1941, in Amtl. Slg., Bd.50, S.349 ff.

Feststellung war der RFH gebunden, da es sich um die Würdigung von Tatsachen handelte. Für diesen Fall erscheint es jedoch angebracht, die Differenz zwischen Abfindung und Kapitalkonto als negativen Firmenwert anzusehen. Wenn eine Firma in Mißkredit gerät, dann wirkt sich das allein auf ihren Goodwill aus. Durch den Verzicht auf einen Teil seines Auseinandersetzungsanspruches wird der nach außen bestehende schlechte Ruf des Unternehmens noch nicht beseitigt. Erst die Wiederherstellung des alten Rufs stellt für die verbliebenen Gesellschafter einen Erfolg dar, der sich im Gewinn durch die Auflösung des negativen Firmenwertes auswirkt.

Im zweiten Urteil (1), dessen Auffassung von einem Großteil der Literatur (2) anerkannt und insbesondere von Veiel ausführlich begründet wird, war ein jüdischer Mitgesellschafter ausgeschieden, um den Zusammenbruch der Firma zu verhüten, der ihr bei seinem weiteren Verbleiben, bedingt durch die politische Einstellung des Dritten Reichs, gedroht hätte.

Der RFH sagt, daß durch das Ausscheiden für den verbleibenden Gesellschafter eine Last weggefallen sei, denn das Kapitalkonto jedes Mitgesellschafters stelle eine Last für die anderen Gesellschafter dar (3). Es entstehe deshalb durch die Beseitigung dieser Last ein Buchgewinn für den verbleibenden Gesellschafter, wenn die Abfindung niedriger sei als der Buchwert dieser Last, nämlich niedriger als das Kapitalkonto (4). Nach Zitzlaff (5) verstößt jedoch diese

-
- 1) RFH VI 12/41 v. 17.9.1941, in Amtl. Slg., Bd. 50, S. 349 ff.
 - 2) Veiel, O., Zum Steuerrecht der Mitunternehmensschaften, in StW 1941, Sp. 858 ff. Blümich, Walter - Falk, Ludwig, Einkommensteuergesetz, 7. Aufl. Berlin-Frankfurt 1955, S. 805. Brönnner, Herbert, Die Besteuerung der Gesellschaften, des Gesellschafterwechsels und der Umwandlungen, 7. Aufl. Stuttgart 1950, S. 201. Thier, Walter, Steuerrecht der Personengesellschaften, Berlin 1949, S. 145. Densow, Die steuerliche Abfindung beim Ausscheiden eines Gesellschafters, insbes. eines sog. lästigen Gesellschafters aus einer Personengesellschaft, in FR 1953, S. 280, Sp. 1. Henze, Übergang und Aufgabe eines gewerblichen Betriebs, in DStZ 1938, S. 1176. Henze vertritt in seinem Aufsatz dieselbe Auffassung wie das Urteil des RFH, das erst nach Henzes Aufsatz veröffentlicht wurde.
 - 3) RFH VI 12/41 v. 17.9.1941, in Amtl. Slg., Bd. 50, S. 354.
 - 4) RFH VI 12/41 v. 17.9.1941, in Amtl. Slg., Bd. 50, S. 354.
 - 5) Zitzlaff, Erläuterungen zur Rechtsprechung, in StW 1941, Sp. 1093 ff. Ebenso FG Münster II a 363-364/56 v. 22.6.1956, in EFG 1957, S. 4, Sp. 2.

Auffassung gegen die bei den Mitunternehmerschaften geltende Bilanzbündeltheorie, nach der jede Mitunternehmerschaft als eine Summe von Einzelbetrieben zu betrachten ist. Damit ist eine Belastung des einen Gesellschafters durch das Kapitalkonto des anderen Gesellschafters, die zwar bürgerlich-rechtlich nach der Auffassung des Reichsgerichts bestehen soll, steuerrechtlich nicht möglich (1). Zudem weist Zitzlaff (1) darauf hin, daß man dann bei einer höheren Abfindung des ausscheidenden Gesellschafters für die verbleibenden Gesellschafter folgerichtig einen Verlust annehmen müsse.

Außerdem kann nach der Auffassung des RFH die Differenz zwischen Abfindungsbetrag und Kapitalkonto in diesem Fall nicht als eine Minderung des an sich aktivierten Firmenwertes angesehen werden (2), obwohl die Tatsache, daß das Unternehmen unter jüdischem Einfluß stand, der Öffentlichkeit mit propagandistischen Mitteln bekannt gegeben worden war, was in der damaligen Zeit unbedingt zu einer Schädigung des Ansehens dieses Unternehmens führen mußte. Folgerichtig hätte auch in diesem Falle die Differenz zwischen Abfindungsbetrag und Kapitalkonto zu Lasten des Firmenwertes gehen müssen. Das Urteil stützt sich bei der Beurteilung dieser Frage weiterhin auf die "gesunde Volksanschauung" (§ 1 StAnpG), eine Vorschrift, die heute jedoch völlig anders auszulegen ist. Es wäre demnach bei der Frage der Anwendbarkeit dieses Urteils in der heutigen Zeit noch zu prüfen, ob es nicht zu den sogenannten Tendenzurteilen zählt. Diese Auffassung findet eine Stütze in den Ausführungen am Schluß des Urteils (3), in denen der RFH noch einmal besonders auf den Ausnahmecharakter dieses Falles hinweist.

620 22. Ergebnis

Unserer Ansicht nach kann beim Ausscheiden eines Gesellschafters aus einer Personengesellschaft, wenn die Abfindung niedriger ist als das Kapitalkonto, für den oder die verbleibenden Gesellschafter niemals ein Gewinn entstehen (4). Nach der Bilanzbündeltheorie können bei einer Abfin-

-
- 1) Zitzlaff, Erläuterungen zur Rechtsprechung, in StW 1941, Sp.1095.
 - 2) RFH VI 12/41 v. 17.9.1941, in Amtl.Slg., Bd.50, S.353.
 - 3) RFH VI 12/41 v. 17.9.1941, in Amtl.Slg., Bd.50, S.354 f.
 - 4) Ebenso Altenloh, Richard, Ist das Ausscheiden eines Gesellschafters aus einer Personengesellschaft (OHG, KG) für die verbleibenden einkommensteuerrechtlich von Bedeutung?, in IndSt 1936, Teil I, S.116, Sp.1 f.
FG Münster IIa 363-364/56 v. 22.6.1956, in EFG 1957, S.4, Sp.2.

derung, die niedriger ist als das Kapitalkonto des Ausscheidenden, nur Anschaffungskosten vorliegen, die unter den bisherigen Buchwerten liegen, oder es entsteht ein negativer Firmenwert.

Die Meinung, daß beim Ausscheiden eines Gesellschafters aus einer Personengesellschaft gegen eine niedrigere Abfindung als den Betrag seines Kapitalkontos niemals ein Gewinn entstehen kann, hat der RFH 1938 schon einmal vertreten (1). Er hat sie jedoch ausdrücklich im Jahre 1941 in dem oben besprochenen Urteil (2) aufgegeben, das nach unserer Auffassung heute nicht mehr gültig ist (3).

621. Der Erwerb erfolgt durch einen neu eintretenden Gesellschafter

Im vorigen Abschnitt gingen wir davon aus, daß ein Gesellschafter ausschied und der Anteil des ausscheidenden Gesellschafters von dem verbleibenden gegen die Gewährung einer Rente übernommen wurde. Tritt für den ausscheidenden Gesellschafter ein anderer ein, so hat der Erwerber eine Sonderbilanz zu errichten. Das gleiche gilt, wenn von den verbleibenden Gesellschaftern einer oder mehrere, aber nicht alle, den Anteil des ausscheidenden erwerben. Der letzte Fall wird nicht besonders behandelt, da er sich von dem Fall des neu eintretenden Gesellschafters im Prinzip nicht unterscheidet.

Mit Hilfe der Sonderbilanz erreicht man, daß in der gemeinsamen Bilanz der Gesellschafter keine Umbewertungen vorgenommen werden. Das alte Kapitalkonto wird, natürlich unter anderem Namen, weitergeführt. Wertänderungen, die durch Mehr- oder Minderleistungen des Hinzugekommenen notwendig werden, und die Verbuchung der Rente werden in der Sonderbilanz vorgenommen, denn sie betreffen die anderen Gesellschafter nicht. Die Rentenzahlung erscheint in der Bilanz der Gesellschaft, falls sie der neue Gesellschafter durch diese vornehmen läßt, als seine Privatentnahme, die er dann in der Sonderbilanz als zusätzliche Betriebsausgabe geltend macht. Die Sonderbilanz ist bis zum Erlöschen der Rente ⁴⁾ beizubehalten, denn die Rentenverpflichtung muß immer in ihrer vollen Höhe passiviert werden (4).

1) RFH VI 210/38 v. 6.4.1938, in StW 1938, Nr. 234.

2) RFH VI 12/41 v. 17.9.1941, in Amtl. Slg., Bd. 50, S. 355.

3) Ebenso FG Münster IIa 363-364/56 v. 22.6.1956, in EFG 1957, S. 4, Sp. 2.

4) siehe Abschn. 42, 510 1.

⁴⁾ und bis zum Wegfall aller Bewertungsdifferenzen

621 0. Der Rentenbarwert zuzüglich Nebenleistungen entspricht dem Kapitalkonto des ausscheidenden Gesellschafters

In der gemeinsamen Bilanz der Gesellschafter bleibt das Kapitalkonto in seiner bisherigen Höhe bestehen. Es wird nur unter anderem Namen fortgeführt. In der Sonderbilanz führt der neue Gesellschafter ein Konto Beteiligung auf der Aktivseite, dem auf der Passivseite das wirkliche Kapitalkonto, das vor der ersten Gewinnverteilung noch keinen Betrag aufweist, und die Rentenverpflichtung gegenüberstehen.

621 1. Der Rentenbarwert zuzüglich Nebenleistungen ist höher als das Kapitalkonto des ausscheidenden Gesellschafters

Auch in diesem Fall wird in der gemeinsamen Bilanz das Kapitalkonto in der bisherigen Höhe fortgeführt. In seiner Sonderbilanz führt der neue Gesellschafter ein Beteiligungskonto in gleicher Höhe auf der Aktivseite. Außerdem erscheinen auf der Aktivseite noch die erworbenen stillen Reserven und der erworbene Geschäftswert. Auf der Passivseite wird das tatsächliche Kapitalkonto und die Rentenverpflichtung ausgewiesen.

Beispiel: An dem Gewinn der OHG A, B und C sind die drei Gesellschafter A, B, C zu je einem Drittel beteiligt (1). Zu Beginn des Jahres 1 veräußert A seinen Anteil an N gegen eine Rente mit einem Barwert von 80 und eine Barabfindung in Höhe von 20.

Die Schlußbilanz der OHG A, B und C hat am Ende des Jahres 0 folgendes Aussehen:

-
- 1) In diesem Beispiel gehen wir davon aus, daß sich der Anteil am Betriebsvermögen (Auseinandersetzunganteil) nach dem Stand der Kapitalkonten in der gemeinsamen Bilanz richtet. Damit entfällt der Ansatz einer Ausgleichsforderung oder -schuld an die Mitgesellschafter in den einzelnen Sonderbilanzen der Gesellschafter. (Näheres über diese Ausgleichsforderung bzw. -schuld bei Thier, Walter, Steuerrecht der Personengesellschaften, Berlin 1949, S. 72).

OHG A, B und C per 31.12.0.

Aktiva	200	Kapital A	50
		Kapital B	50
		Kapital C	50
		Schulden	50
	200		200
	=====		=====

N, der am 1.1. des folgenden Jahres in die Gesellschaft eintritt, stellt zu diesem Zeitpunkt folgende Sonderbilanz auf:

Sonderbilanz N per 1.1.1.

Beteiligung an der OHG N, B und C	50	Kapital	20
Mehrwert des Anlagevermögens	30	Rentenverpflichtung	80
Mehrwert des Warenlagers	6		
Geschäftswert	10		
Ausgleichsposten (1)	4		
	100		100
	=====		=====

Im Laufe des Jahres 1 erzielt die Gesellschaft einen Gewinn in Höhe von 60. N bestreitet aus den Mitteln der Gesellschaft seine Rentenzahlungen. Sonstige Privatausgaben sind nicht vorhanden.

Die Rentenverpflichtung verringert sich im Jahre 1 um 5. Das Anlagevermögen hat noch eine Restnutzungsdauer von 10 Jahren. Da das Warenlager im Laufe des Jahres 1 veräußert wurde - dies kann fast immer unterstellt werden, da die Waren nur selten länger als 1 Jahr auf dem Lager bleiben -, muß der Posten Mehrwert des Warenlagers zum Ende des Jahres 1 aufgelöst werden.

Es ergeben sich zum Ende des Jahres 1 folgende Bilanzen:

1) Über Entstehung und Wesen des Ausgleichspostens siehe Abschn. 620 11.

OHG N, B und C per 31.12.1.

Aktiva	250	Kapital N	50	
		+ Gewinn	<u>20</u>	
			70	
		./. Renten-		
		zahlungen	<u>10</u>	60
		Kapital B	50	
		+ Gewinn	<u>20</u>	70
		Kapital C	50	
		+ Gewinn	<u>20</u>	70
		Schulden		50
	250			250
	===			===

Sonderbilanz N per 31.12.1.

Beteiligung	60	Kapital	20	
Mehrwert des Anlagevermö-	27	+ Gewinn	<u>5,75</u>	25,75
gens		Rentenver-		
Geschäftswert	10	pflichtung		75
Ausgleichsposten	3,75			
	100,75			100,75
	=====			=====

Gewinn- und Verlustrechnung N per 31.12.1.

Abschreibung vom Mehr-		Auflösung der Renten-	
wert des Anlagevermögens	3	verpflichtung	5
Auflösung vom Mehrwert		Gewinnanteil	
des Warenlagers	6	OHG N, B und C	20
Rentenzahlungen	10		
Auflösung des Ausgleichs-			
postens	- ,25		
Gewinn	5,75		
	25		25
	==		==

N hat im Jahre 1 einen steuerlichen Gewinn in Höhe von 5,75 erzielt.

621 2. Der Rentenbarwert zuzüglich Nebenleistungen ist niedriger als das Kapitalkonto des ausscheidenden Gesellschafters

621 20. Das vorhandene Vermögen ist überbewertet

Da die Anschaffungskosten des neu eintretenden Gesellschafters niedriger sind als das Kapitalkonto des ausscheidenden Gesellschafters, dieses aber in der gleichen Höhe in der gemeinsamen Bilanz fortgeführt wird, muß der neu eintretende Gesellschafter in seiner Sonderbilanz Berichtungsposten aufführen.

Beispiel: N erwirbt von dem Gesellschafter A der OHG A und V die Beteiligung gegen eine Rente mit dem Barwert 60 und eine Barabfindung in Höhe von 20. Die Beteiligung wird zu Beginn des Jahres 1 verkauft.

OHG A und V per 31.12.0.

Aktiva	200	Kapital A	100
		Kapital V	100
	200		200
	===		===

Sonderbilanz N per 1.1.1.

Beteiligung OHG N und V	100	Rentenver- pflichtung	60
		Minderwert der Maschinen	10
		Minderwert der Forderungen	10
		Kapital N	20
	100		100
	===		===

Nehmen wir an, daß im Jahre 1 die Forderungen, für deren auf ihn anfallenden Anteil er weniger aufgewendet hat, eingegangen sind. Daraufhin hat N den Posten Minderwert der Forderungen gewinnerhöhend aufzulösen, da diese Forderungen jetzt nicht mehr zum Betriebsvermögen gehören und der Gewinn verwirklicht wurde. Für die Maschinen wurden N in der gemeinsamen Bilanz zu hohe Abschreibungen belastet, denn er muß von niedrigeren Anschaffungskosten ausgehen. Die zu hohen Abschreibungen korrigiert er, indem er den Posten Minderwert der Maschinen in Höhe des auf dieses Jahr entfallenden Anteils - wir wollen in unserem Beispiel von einer 10jährigen Restnutzungsdauer ausgehen - auflöst.

Der in der gemeinsamen Bilanz festgestellte Gewinn beträgt 50, der den Gesellschaftern je zur Hälfte zusteht. Der Rentenbarwert mindert sich um 4. Außerdem hat N die jährlichen Rentenleistungen in Höhe von 8 aus den Mitteln der Gesellschaft entrichtet. Der Betrag wurde über sein Privatkonto verbucht. Sonstige Privatentnahmen sind nicht vorhanden.

Schlußbilanz N und V OHG per 31.12.1.

Aktiva	242	Kapital N	100	
		+ Gewinn	<u>25</u>	
			125	
		./. Renten-		
		zahlung	<u>8</u>	117
		Kapital V	100	
		+ Gewinn	<u>25</u>	125
	242			242
	===			===

Sonderbilanz N per 31.12.1.

Beteiligung		Kapital N	20	
N und V OHG	117	+ Gewinn	<u>32</u>	52
		Minderwert der		
		Maschinen		9
		Rentenver-		
		pflichtung		56
	117			117
	===			===

Gewinn- und Verlustrechnung N per 31.12.1.

Rentenzahlung	8	Auflösung Minderwert der Maschinen	1
Gewinn	32	Auflösung Minderwert der Forderungen	10
		Auflösung Renten- verpflichtung	4
		Gewinnanteil N und V OHG	25
	40		40
	==		==

N hat im Jahre 1 einen steuerlichen Gewinn in Höhe von 32 erzielt.

621 21. Der Fall der teilweisen Schenkung an
nicht unterhaltsberechtignte Personen

Nach § 7 EStDV 1958 hat der neue Gesellschafter die Werte des bisherigen Gesellschafters fortzuführen. Buchtechnisch ist dieser Vorgang genauso zu behandeln, wie wenn die Abfindung dem Kapitalkonto des ausscheidenden Gesellschafters entsprechen würde (1).

621 22. Der Fall des günstigen Erwerbs

Auch hier hat der neu eintretende Gesellschafter, ebenso wie bei einer unter dem Kapitalkonto liegenden Abfindung infolge Überbewertung, niedrigere Anschaffungskosten. Es ist deshalb in der Sonderbilanz genauso zu verfahren (2). Schwierigkeiten ergeben sich bei der Aufstellung der Sonderbilanz dadurch, daß die Differenz zwischen Abfindung und bisherigem Kapitalkonto auf alle Wirtschaftsgüter zu verteilen ist (3).

1) siehe Abschn. 621 0.

2) siehe Abschn. 621 20.

3) siehe Abschn. 620 211.

63. Der Zusammenhang zwischen erworbenen Wirtschaftsgütern und Rentenverpflichtung in der Zeit nach der Begründung der Rente

630. Wie wirkt sich der Tod von Personen, an deren Lebensdauer die Laufzeit der Rente geknüpft ist, auf die Anschaffungskosten der erworbenen Wirtschaftsgüter aus ?

630 0. Die Laufzeit der Rente ist von der Lebensdauer einer Person abhängig

Bei Leibrenten, deren Laufzeit von der Lebensdauer einer Person abhängig ist, steht beim Tode dieser Person die Rentenverpflichtung immer noch mit einem bestimmten Betrag zu Buch (1). Man könnte daraus den Schluß ziehen, daß die tatsächlichen Anschaffungskosten der erworbenen Wirtschaftsgüter um diesen Betrag, der jetzt nicht mehr getilgt zu werden braucht, geringer sind. Dieser Schluß ist nicht gerechtfertigt.

Bei der Ermittlung des Rentenbarwerts für den Zeitpunkt der Entstehung der Rente gingen wir davon aus, daß jedes Mitglied der Versichertengemeinschaft einen bestimmten Betrag an die Versicherung zahlt (2). Die Summe aller eingezahlten Beträge wird unter Einschluß von Zinsen in Form von Renten wieder an die Versicherten zurückgezahlt, wobei dem einen Teil der Versicherten weniger, dem anderen Teil mehr als sein eingezahltes Kapital zurückerstattet wird (3). Demnach müßte es bei den Rentenverpflichteten, deren Renten gläubiger früh sterben, zu einer Minderung und bei den Rentenschuldnern, deren Rentengläubiger spät sterben, zu einer Erhöhung der ursprünglichen Anschaffungskosten kommen. Im ersten Fall erhalten die Rentner weniger, im zweiten Fall mehr als ihr hingegebenes Kapital zurück. Da aber beim Tode jeder Person, von deren Lebensdauer die Laufzeit der Rente abhängt, noch ein Rentenbarwert vorhanden ist, käme es bei jedem Rentenverpflichteten zu einer Minderung der ursprünglich angenommenen Anschaffungskosten. Dies kann aber nicht sein.

1) siehe Abschn. 520 2.

2) siehe Abschn. 520 000 0 und 520 000 1.

3) siehe Abschn. 520 000 0, 520 000 1 und 520 112.

Die Aufrechnung des beim Erlöschen der Rente noch vorhandenen Passivpostens gegen die Anschaffungskosten der erworbenen Wirtschaftsgüter ist daher unzulässig (1).

Beim Kauf gegen Leibrente gehen beide Parteien noch einen Versicherungsvertrag ein. Hierbei übernimmt jede Partei das Wagnis, mehr zu leisten als sie erhält. Alle Mehr- oder Minderleistungen sind auf seiten des Berechtigten sowie des Verpflichteten Folgen dieses Versicherungsrisikos. Sie berühren nicht die Anschaffungskosten, die auf der Grundlage eines für beide Teile gleichen Risikos, das in dem Rentenbarwert bei Begründung der Rente berücksichtigt wird, ermittelt wurden. Die Mehr- oder Minderleistungen wirken sich deshalb in der Periode auf den Erfolg aus, in der das Risiko, sei es durch Zahlung des Vererbstheils oder durch Auflösung der Rentenverpflichtung, eintritt.

Ein weiteres Gegenargument ergibt sich aus dem Begriff des Rentenstammrechts. Wie bereits festgestellt wurde (2), ist die einzelne Rentenleistung nicht mehr Teil des Entgelts. Entgelt ist vielmehr das Rentenstammrecht (2), und nicht die Summe der tatsächlich geleisteten Vererbungs- und Kapitalrückzahlungsteile. Wenn nun der einzelne mehr oder weniger Rentenleistungen erbringt als ursprünglich geschätzt worden waren, so hat diese Tatsache auf den Wert des Rentenstammrechts bei Beginn der Rente keinen Einfluß. Er ist darum nicht höher oder niedriger.

630 1. Die Laufzeit der Rente ist von der Lebensdauer mehrerer Personen abhängig

Die Folge aus dem oben Gesagten ist, daß Änderungen im Wert der Rentenverpflichtung bei Renten, deren Laufzeit von der Lebensdauer meh-

1) Scheiterle, Walter, Anschaffungskosten in Rentenform, in WPg 1956, S. 178, Sp. 1 f. Henze, Der entgeltliche Übergang eines gewerblichen Betriebs, in DStZ 1938, S. 912, Sp. 1. Brockhoff, Hedin, Gedanken zur Rentenbesteuerung, in FR 1956, S. 440, Sp. 2. Brockhoff vertritt diese Auffassung für die Bemessung der Anschaffungskosten bei privaten Mietwohngrundstücken. - Alle in Anm. 3 auf Seite 165 genannten Autoren treten für eine gewinnerhöhende Auflösung des beim Erlöschen der Rente noch vorhandenen Passivums ein, ohne jedoch auf die Möglichkeit der Veränderung der ursprünglichen Anschaffungskosten einzugehen.

2) siehe Abschn. 220.

rerer Personen abhängt, als Ausfluß des Rentenrisikos zu behandeln sind, wenn sie durch den Tod einer der Personen verursacht werden. Sie gehen sofort in die Erfolgsrechnung ein und wirken sich nicht auf die Anschaffungskosten aus.

631. Wie wirkt sich eine Änderung des Austauschverhältnisses zwischen Deutscher Mark und Wertgrundlage auf die Anschaffungskosten der erworbenen Wirtschaftsgüter aus ?

631 0. Das Austauschverhältnis ändert sich zu Ungunsten der Deutschen Mark

Wie Scheiterle (1) mitteilt, wird in der Finanzverwaltung teilweise die Auffassung vertreten, daß eine Erhöhung des Rentenbarwerts bei Renten mit Wertsicherungsklausel, hervorgerufen durch eine Änderung des Austauschverhältnisses zwischen Deutscher Mark und Wertgrundlage zu Ungunsten der Deutschen Mark, zu zusätzlichen Anschaffungskosten für die übernommenen Wirtschaftsgüter führen müsse. "Diese Meinung wird damit begründet, daß die Wertsicherung, die zur Rentenerhöhung führt, der Steigerung der Sachwerte Rechnung tragen soll. Der Erhöhung der Schuld stehe also ein entsprechender Mehrwert der erworbenen Güter gegenüber" (1).

Wir müßten, folgten wir dieser Auffassung, die Werterhöhung auf die gekauften Wirtschaftsgüter verteilen, wobei ein großer Teil direkt als periodenfremder Aufwand zu buchen wäre, da ein Teil der gekauften Güter dem Betriebsvermögen nicht mehr angehört oder bereits abgeschrieben wurde (2).

Die einzelnen Rentenleistungen sind nicht direktes Entgelt für die Kaufsache (3). Eine Erhöhung der einzelnen Rentenleistungen - Erhöhung jedoch nur deshalb, weil wir das Ganze von der Bilanzwährung her betrachten - kann sich demnach nicht mehr auf die Anschaffungskosten auswirken, da nur eine Erhöhung des Entgelts die Anschaffungskosten erhöhen kann. Zwar erhöht sich auch mit der Änderung des Austauschverhältnisses der derzeitige Wert des Rentenstammrechts. Diese Tatsache hat aber auf den Wert des Rentenstammrechts im Zeit-

-
- 1) Scheiterle, Walter, Anschaffungskosten in Rentenform, in WPg 1956, S. 177, Sp. 2.
 - 2) siehe auch Bergmann, Kurt, Bilanzierung von Rentenänderungen auf Grund vertraglich vereinbarter Schwankungsklauseln, in B 1958, S. 1164, Sp. 2
 - 3) siehe Abschn. 220.

punkt der Übergabe keinen Einfluß. Das Verhältnis zwischen erworbenen Wirtschaftsgütern und Rentenstammrecht läßt sich vielleicht mit dem Verhältnis zwischen einer wertgesicherten Anleihe und den mit dem Gegenwert der Anleihe erworbenen Wirtschaftsgütern vergleichen. Eine Erhöhung der Wertgrundlage gegenüber der Deutschen Mark bei der Anleihe führt nicht auch zu einer Erhöhung der Anschaffungskosten der erworbenen Wirtschaftsgüter. Die Schuld ist verselbständigt.

Nach Auffassung der Finanzverwaltung (1) steht der jetzt erhöhten Rentenverpflichtung auch ein entsprechender Mehrwert der erworbenen Wirtschaftsgüter gegenüber. Dies ist keine allgemein gültige Begründung, da die Preisentwicklung von Wertgrundlage und gekauften Wirtschaftsgütern verschieden, manchmal sogar entgegengesetzt verlaufen kann.

Nachträgliche Änderungen des Austauschverhältnisses zwischen Wertgrundlage und Deutscher Mark zu Ungunsten der Deutschen Mark wirken sich daher nicht mehr auf die Anschaffungskosten der erworbenen Wirtschaftsgüter aus (2).

631 1. Das Austauschverhältnis ändert sich zugunsten der Deutschen Mark

Wenn sich die Änderung des Austauschverhältnisses zwischen Wertgrundlage und Deutscher Mark zu Ungunsten der Deutschen Mark auf die Anschaffungskosten auswirken sollte, dann müßten wir dasselbe auch bei einer Änderung des Austauschverhältnisses zugunsten der Deutschen Mark annehmen. Wir kämen im letzteren Falle zu einer Verminderung der ursprünglichen Anschaffungskosten bei den gekauften Wirtschaftsgütern.

Nehmen wir an, die Rentenverpflichtung würde im Zeitpunkt der Preisänderung noch auf der Grundlage der ursprünglichen Anschaffungskosten bilanziert: Wegen der Geltung des Höchstwertprinzips kann sich das Sinken des Teilwerts nicht in dem Bilanzansatz der Rentenverpflichtung auswirken (3). Wir könnten

-
- 1) Scheiterle, Walter, Anschaffungskosten in Rentenform, in WPg 1956, S. 177, Sp. 2.
 - 2) FG Hannover VII (VI) 71-72/55 v. 19. 7. 1957, in EFG 1957, Nr. 501 (S. 401, Sp. 1). Bergmann, Kurt, Bilanzierung von Rentenänderungen auf Grund vertraglich vereinbarter Schwankungsklauseln, in B 1958, S. 1165. Ohne Verfasser, Nachträgliche Kaufpreiserhöhung beim Erwerb von Betriebsgrundstücken gegen Leibrente?, in B 1957, S. 827.
 - 3) siehe Abschn. 511 22, 521 12.

die erfolgsneutrale Buchung - Soll Rentenverpflichtung und Haben Kaufsache - gar nicht durchführen. Um dennoch zu einer erfolgsneutralen Behandlung dieses Vorgangs zu kommen - denn das ist das Ziel der von der Finanzverwaltung vertretenen Auffassung -, müßten wir schon die Gegenbuchung über das Kapitalkonto vornehmen. Buchungen auf der Sollseite des Kapitalkontos sind entweder Entnahmen oder Verluste. Eine Entnahme kann dieser Vorgang nicht sein, da Entnahmen immer auf Kapitalverschiebungen zwischen dem Unternehmen und der Privatsphäre des Unternehmers beruhen. Verluste sollen es nicht sein. Diese Art der Verbuchung läßt sich somit in das Buchführungsschema nicht einordnen, so daß wir einen weiteren Grund, der aber nur für diesen speziellen Fall gilt, für die Ablehnung dieser Auffassung haben.

632. Wie wirken sich Zinssatz- und Sterblichkeitsänderungen auf die Anschaffungskosten der erworbenen Wirtschaftsgüter aus ?

Spätere Änderungen des Zinssatzes oder der Sterblichkeit, die zu einer Änderung des Teilwerts der Rentenverpflichtung führen, haben keinen Einfluß auf die Anschaffungskosten der erworbenen Wirtschaftsgüter. Entgelt für die erworbenen Wirtschaftsgüter ist das Rentenstammrecht (1). Die Höhe des Entgelts ergibt sich demnach aus dem Wert des Rentenstammrechts im Zeitpunkt der Übergabe. Wenn in späteren Jahren der Wert des Rentenstammrechts durch eine Zinssatz- oder Sterblichkeitsänderung beeinflußt wird, so hat diese Tatsache auf den Wert des Rentenstammrechts im Zeitpunkt der Übergabe keine Auswirkungen mehr. Bei einer Verringerung der Sterblichkeit oder einer Erhöhung des Zinssatzes ist außerdem buchtechnisch eine Verringerung der Anschaffungskosten nicht durchzuführen (2).

1) siehe Abschn. 220.

2) siehe Abschn. 631 1.

A N H A N G

Altersverschiebung nach der Rueffschen Rentnersterbetafel (1)
gegenüber der allgemeinen Deutschen Sterbetafel 1949/51

Geburts- jahrgang	Grundtafel Allgemeine Deutsche Sterbetafel 1949/51			
	ohne Klassenselektion		mit Klassenselektion	
	Jahre	Monate	Jahre	Monate
1865	0	3	2	3
66	0	3	2	3
67	0	4	2	4
68	0	4	2	4
69	0	5	2	5
70	0	5	2	5
1871	0	5	2	5
72	0	6	2	6
73	0	6	2	6
74	0	7	2	7
75	0	7	2	7
1876	0	7	2	7
77	0	8	2	8
78	0	8	2	8
79	0	9	2	9
80	0	9	2	9
1881	0	10	2	10
82	0	10	2	10
83	0	11	2	11
84	0	11	2	11
85	1	0	3	0
1886	1	1	3	1
87	1	1	3	1
88	1	2	3	2
89	1	2	3	2
90	1	3	3	3

(1) Rueff, Fritz, Ableitung von Sterbetafeln für die Rentenversicherung und sonstige Versicherungen mit Erlebensfallcharakter, Würzburg 1955, S.64/65 (Tabelle 11).

Altersverschiebung nach der Rueffschen Rentnersterbetafel (1)
gegenüber der allgemeinen Deutschen Sterbetafel 1949/51

Geburts- jahrgang	Grundtafel Allgemeine Deutsche Sterbetafel 1949/51			
	ohne Klassenselektion		mit Klassenselektion	
	Jahre	Monate	Jahre	Monate
1891	1	3	3	3
92	1	4	3	4
93	1	5	3	5
94	1	5	3	5
95	1	6	3	6
1896	1	7	3	7
97	1	8	3	8
98	1	8	3	8
99	1	9	3	9
1900	1	10	3	10
1901	1	11	3	11
02	1	11	3	11
03	2	0	4	0
04	2	1	4	1
05	2	2	4	2
1906	2	3	4	3
07	2	4	4	4
08	2	5	4	5
09	2	6	4	6
10	2	7	4	7
1911	2	8	4	8
12	2	9	4	9
13	2	10	4	10
14	2	11	4	11
15	3	0	5	0
1916	3	1	5	1
17	3	2	5	2
18	3	3	5	3
19	3	4	5	4
20	3	6	5	6

Altersverschiebung nach der Rueffschen Rentnersterbetafel (1)
gegenüber der allgemeinen Deutschen Sterbetafel 1949/51

Geburts- jahrgang	Grundtafel Allgemeine Deutsche Sterbetafel 1949/51			
	ohne Klassenselektion		mit Klassenselektion	
	Jahre	Monate	Jahre	Monate
1921	3	7	5	7
22	3	8	5	8
23	3	9	5	9
24	3	11	5	11
25	4	0	6	0
1926	4	2	6	2
27	4	3	6	3
28	4	4	6	4
29	4	6	6	6
30	4	7	6	7
1931	4	9	6	9
32	4	11	6	11
33	5	0	7	0
34	5	2	7	2
35	5	4	7	4
1936	5	5	7	5
37	5	7	7	7
38	5	9	7	9
39	5	11	7	11
40	6	1	8	1
1941	6	3	8	3
42	6	5	8	5
43	6	7	8	7
44	6	9	8	9
45	6	11	8	11

URTEILSVERZEICHNIS

1. Reichsgericht und Bundesgerichtshof

Datum	Aktenzeichen	Sammlung	
		Bd.	Seite
18. 3.1902	Rep. VII 22/02	51	101
12.12.1907	Rep. IV 221/07	67	204
8. 5.1908	Rep. II 538/07	68	340
12.10.1912	Rep. IV 75/12	80	208
24. 2.1915	Rep. V 454/14	86	255
19.12.1916	Rep. VII 349/16	89	259
8.10.1917	Rep. IV 228/17	91	6
29.11.1918	Rep. IV 277/18	94	157
25. 2.1919	Rep. III 504/18	95	85
5. 4.1922	V 591/21	104	272
26. 1.1923	VII 754/22	106	233
14. 6.1927	VI 109/27	117	246
23. 9.1932	VII 94/32	137	259
19. 3.1936	IV 277/35	150	385
19. 2.1937	VII 211/36	153	375
24.11.1951	II ZR51/51	-	- in DNotZ 1952 S.120
17. 9.1954	V ZR79/53	14	306
16. 9.1957	II ZR241/56		in B 1957 S.1102 Sp.2 in BB 1957 S.1119

2. Preußisches Oberverwaltungsgericht in Staatssteuersachen

Datum	Aktenzeichen	Sammlung	
		Bd.	Seite
27. 4.1910	Rep. IV a 3/10	14	196

3. Reichsfinanzhof

Datum	Aktenzeichen	Amtl.	Slg.	RStBl		StW	
		Band	Seite	Jahr	Seite	Jahr	Nr.
7. 1.1921	I D 3/20	4	244	--	--	--	--
18. 1.1922	I D 3/21	8	193			--	--
18. 4.1923	III A 129/23	--	--	1923	278	1923	636
19. 6.1923	VIeA 26/23	--	--	1924	36	1923	771
24.10.1923	VIeA 26/23	--	--	--	--	1923	961
30. 4.1924	VIeB 38/24	--	--	--	--	1924	167
1.10.1924	VIeA 181/24	--	--	1925	10	1924	585
6. 5.1925	VI A 102/25	16	179	1925	167L	1925	384
15. 5.1925	I A 104/24	16	306	1925	141L	1925	446, 462, 509, 534
24. 6.1926	VI A 413/26	--	--	1926	295	1926	497
7. 7. 1927	VI A 335/27	--	--	--	--	1927	364
28. 9.1927	VI A 181/27	22	91	--	--	1927	580
7.12.1927	VI A 597/27	--	--	1928	93	1928	66
22.12.1927	I A 276/27	--	--	1928	52L	1928	116
18. 1.1928	VI A 192/27	--	--	1928	97	1928	65
14. 3.1928	VI A 737/27	--	--	1928	181	1928	244
14. 3.1928	VI A 877/27	--	--	1928	212	1928	558
28. 3.1928	VI A 209/28	--	--	1928	212	1928	247
13. 6.1928	VI A 403/28	--	--	--	--	1928	526
27. 6.1928	VI A 646/28	--	--	1928	309	1928	545
4. 7.1928	VI A 160/28	--	--	1928	311	1928	527
4. 7.1928	VI A 707/28	--	--	1928	292	1928	529
27.10.1928	VI A 383/28	24	262	1929	267	1929	6
20.11.1928	I A 188/28	--	--	1928	382	1929	126
11.12.1928	I A 228/28	24	310	1929	227	1929	287
30. 1.1929	VI A 369/28	--	--	1929	326	1929	389
28. 5.1929	I A 542/28	--	--	1929	509	1929	837L
28. 5.1929	VI A 616, 617/29	--	--	1929	453	1929	724
26.11.1929	I Aa 493/29	--	--	1930	65	1930	169

Datum	Aktenzeichen	Amtl.	Slg.	RStBl		StW	
		Band	Seite	Jahr	Seite	Jahr	Nr.
29. 1.1930	VI A 108/30	--	--	--	--	1930	520
5. 3.1930	VI A 1862/29	--	--	1930	269	1930	498
7. 3.1930	I Aa 379/29	--	--	1930	316	1930	558
20. 3.1930	VI A 371/30	--	--	1930	360	1930	602
7. 5.1930	VI A 827/27	--	--	1930	578	1930	975
7. 5.1930	VI A 1483/28	--	--	--	--	1930	979
7. 5.1930	VI A 3/29	--	--	--	--	1930	976
7. 5.1930	VI A 572/29	--	--	1930	704	1930	977
14. 5.1930	VI A 706/28	--	--	1930	580	1930	973
15. 5.1930	VI A 1165/28	--	--	--	--	1930	1075
15. 5.1930	VI A 35/29	--	--	--	--	1930	1019
15. 5.1930	VI A 291/29	--	--	1930	674	1930	993
15. 5.1930	VI A 951/29	--	--	1930	705	1930	1070
15. 5.1930	VI A 179/29	--	--	1930	807	1930	983
15. 5.1930	VI A 1598/29	--	--	1930	581	1930	974
15. 5.1930	VI A 650/30	--	--	1930	604	1930	978
26. 6.1930	VI A 508/30	--	--	--	--	1930	1004
28. 7.1930	VI A 1124/30	--	--	--	--	1930	1188
17. 9.1930	VI A 1819/29	--	--	--	--	1930	1243
22.10.1930	VI A 1904/29	--	--	--	--	1930	1244
25.10.1930	VI A 779/30	27	265	1931	23	1931	89
9.12.1930	I A 124/30	--	--	1931	264	1931	223
17.12.1930	VI A 1452/28	--	--	1931	254	1931	303
14. 1.1931	VI A 1539/30	--	--	1931	240	1931	289
17. 2.1931	I e A 73/31	--	--	1931	241L	1931	325
15. 4.1931	VI A 796, 797/31	--	--	--	--	1931	786
22. 4.1931	VI A 725/31	--	--	--	--	1931	733
20. 5.1931	VI A 929/30	--	--	--	--	1931	789
19. 8.1931	VI A 420/31	--	--	1931	910	--	--
8.10.1931	VI A 770/31	--	--	1931	946	--	--
20.10.1931	I A 72/31	--	--	1932	549	1932	533
22.10.1931	I A 254/30	--	--	1932	22	1932	167
2.12.1931	VI A 1516/29	31	1	1932	573L	1932	418
2.12.1931	VI A 254/30	--	--	1932	495	1932	419
14.1. 1932	VI A 1706/31	--	--	--	--	1932	252
4.2. 1932	I A 183/31	--	--	1932	203	1932	535

Datum	Aktenzeichen	Amtl.	Slg.	RStBl		StW	
		Band	Seite	Jahr	Seite	Jahr	Nr.
10. 2.1932	VI A 1323/30	31	21	1932	628	1932	927
17. 3.1932	III A 929/30	--	--	1932	459	1932	788
23. 3.1932	VI A 2080/29	--	--	1932	705	1932	737
23. 3.1932	VI A 926/30	--	--	1932	705	1932	738
19. 5.1932	VI A 500/32	--	--	1932	728	1932	822
19. 5.1932	VI A 1866-69/31	--	--	1933	219	1933	204
28. 6.1932	VI A 1 u. 2/31	--	--	1932	935	1932	902
16.11.1932	VI A 1501/31	--	--	1933	80	1933	23
23.11.1932	VI A 134/32	--	--	1933	133	1933	294
1. 2.1933	VI A 945/31	--	--	1933	479	1933	274
1. 2.1933	VI A 2056/32	--	--	1933	583	--	--
15. 2.1933	VI A 558/31	--	--	--	--	1933	385a
1. 3.1933	VI A 734/32	--	--	--	--	1933	385b
23. 5.1933	VI A 907/32	33	290	1933	663	1933	594
21. 6.1933	VI A 496/33	--	--	--	--	1933	654
26. 7.1933	VI A 851/32	34	51	1933	1144	1933	634
18. 8.1933	VI A 1355/32	--	--	1933	1195	1933	647
8.11.1933	IV A 185/33	34	256	1934	251 Auszg	--	--
15.11.1933	VI A 1377/32	--	--	--	--	1934	31
22.11.1933	VI A 1203/32	--	--	1934	329	1934	30
22.11.1933	VI A 856/33	34	340	1934	338	1934	22L
1. 2.1934	VI A 1856/32	35	248	1934	540	1934	212
1. 2.1934	VI A 78/34	--	--	--	--	Mrozek-Kartei E 25, § 15 Abs. 1 Nr. 3, R. 91.	
13. 2.1934	VI A 241/32	--	--	1934	837	1934	515
25. 4.1934	VI A 909/33	36	180	1934	945	1934	488
20. 6.1934	I A 447/32	--	--	1934	1077	1934	627
3. 7.1934	I A 247/248/33	36	252	1934	1121	1934	566
16. 8.1934	VI A 917/33	--	--	--	--	1934	592
4. 9.1934	I A 97/34	--	--	1934	1366	1934	686
31.10.1934	VI A 332-34/33	--	--	--	--	1935	18a
12.12.1934	VI A 1284/33	--	--	--	--	1935	90

Datum	Aktenzeichen	Amtl.		RStBl		StW	
		Band	Seite	Jahr	Seite	Jahr	Nr.
13. 2.1935	I A 34/34	--	--	1935	890	1935	236
27. 3.1935	VI A 905/34	--	--	--	--	1935	279
30. 4.1935	VI A 549/34	--	--	--	--	1935	535
29. 5.1935	IV A 156/34	--	--	--	--	1935	450
29. 5.1935	VI A 671/34	--	--	--	--	1935	467
26. 6.1935	VI A 475/34	--	--	1935	1496	1935	477
23. 7.1935	I A 47/34	--	--	--	--	1935	620
14. 8.1935	VI A 582/35	38	159	1935	1496	1935	589
15. 1.1936	VI A 454/34	39	61	1936	553	1936	129
22. 1.1936	VI A 493/34	--	--	--	--	1936	164
19. 2.1936	VI A 806/34	39	160	1936	766	1936	196
19. 2.1936	VI A 903/34	--	--	1936	768	1936	203
16. 4.1936	VI A 678/36	--	--	1937	8	1936	551
10. 6.1936	VI A 389/36	--	--	--	--	1936	325
16. 9.1936	VI A 906/35	--	--	--	--	1936	499
2.12.1936	VI A 917/36	--	--	1937	460	1937	79
17. 3.1937	VI A 128/37	--	--	--	--	1937	255
6.10.1937	VI A 576/37	42	214	--	--	1937	632
20.10.1937	VI 500/37	42	241	1938	92	1937	631
23.11.1937	I A 110/36	--	--	1938	85	--	--
3. 2.1938	VI 20/38	43	140	1938	381	1938	123
23. 3.1938	VI 704/37	--	--	1938	639	1938	237
30. 3.1938	VI 197/38	43	290	--	--	1938	233
6. 4.1938	VI 210/38	--	--	--	--	1938	234
14. 7.1938	IV 48/38	--	--	1938	938	1938	417
17. 8.1938	VI 498/38	--	--	1938	1068	1938	464
8. 9.1938	IV 78/38	--	--	1939	4	1938	607
12.10.1938	VI 629/38	--	--	1939	122	--	--
7.12.1938	VI 715/38	46	7	1939	258	1939	25
9. 3.1939	IV 352/38	46	225	1939	758	1939	430L
14. 3.1939	I 72/39	46	304	1939	746	--	--
26. 7.1939	VI 456/39	--	--	1939	1120	1939	472
2. 8.1939	VI 387/39	47	215	1939	1078	1939	537L

Datum	Aktenzeichen	Amtl.	Sig.	RStBl		StW	
		Band	Seite	Jahr	Seite	Jahr	Nr.
13. 3.1940	VI 750/39	--	--	1940	474	1940	167
8. 1.1941	VI 435/40	--	--	--	--	1941	146
6. 2.1941	IV 200/40	50	46	1941	418	1941	184
7. 5.1941	VI 91/40	--	--	1941	553	1941	323L
17. 9.1941	VI 12/41	50	349	1941	842	1941	423L
18.11.1941	I 95/40	51	119	1942	36	1942	47
14. 1.1942	VI 129/41	--	--	1942	314	1942	10
11. 3.1942	VI 42/42	--	--	1942	601	1942	139
15. 7.1942	VI 362-363/41	--	--	1942	900	1942	352
10. 2.1943	VI 149/42	--	--	--	--	1943	104
11. 2.1943	IV 119/42	--	--	--	--	1943	105
27. 1.1944	IV 157/43	54	60	1944	363	1944	105
9. 3.1944	IV 45/43	54	82	1944	587	1944	148
29. 3.1944	VI 28/43	--	--	1944	651	1944	150

L = Leitsatz. An dieser Stelle ist nur der Leitsatz, jedoch nicht die Begründung des Urteils veröffentlicht.

4. Oberster Finanzgerichtshof

Datum	Aktenzeichen	Amtl. Band	Slg. Seite	Jahr	StW Nr.
17. 7. 1947	I 5/46	--	--	1947	14

5. Bundesfinanzhof

Datum	Aktenzeichen	Amtl. Band	Slg. Seite	Jahr	BStBl III Seite	StW Jahr	Nr.	Sonstige Fundstellen
2. 3. 1951	IV 149/50	55	233	1951	87	1951	90	208
7. 8. 1951	I 38/51	55	471	1951	190	1952	11	
24. 1. 1952	IV 352/51	56	115	1952	48	--	--	
17. 5. 1952	I 4/52	56	536	1952	208	1952	210	
5. 8. 1952	I 72/52	56	615	1952	237	--	--	
7. 8. 1952	IV 127/51	--	--	--	--	--	--	StRK - EinkStG § 6 Abs. 1 Ziff. 3 R. 22
18. 9. 1952	IV 70/49	56	754	1952	190	1953	18	
5. 2. 1953	IV 41/ 49	57	265	1953	105	1953	103	
16. 4. 1953	IV 119/52	57	496	1953	192	--	--	

Datum	Aktenzeichen	Amtl. Band	Slg. Seite	BSTBl III		StW	Sonstige Fund- stellen
				Jahr	Seite	Jahr	Nr.
3. 6.1953	IV 391/52	57	694	1953	265	--	--
9. 7.1953	IV 289/52	57	617	1953	236	1953	201
2. 3.1954	I 133/53S	58	573	1954	129	1954	123
11. 2.1954	IV 331/53	58	597	1954	139	--	--
4. 5.1955	IV 579/53	61	270	1955	302	--	--
12. 7.1955	I 232/54	61	272	1955	302	1956	121
22. 9.1955	IV 451/53	61	315	1955	320	1956	37
29. 9.1955	IV 326/53	63	1	1956	194	1956	284 L
17.11.1955	IV 160,161/54	63	215	1956	281	1957	67 L
30.11.1955	II 35/54	62	71	1956	28	1956	161
2. 2.1956	IV 217/54	62	235	1956	88	1956	125
8. 3.1956	IV 19/56	62	339	1956	126	1956	231 L
19. 6.1956	I 69/56	63	99	1956	235	1957	10 L
17. 7.1956	I 292/55	63	476	1956	379	1956	234
4.12.1956	I 87/56	--	--	--	--	--	B1957 S. 83
8. 2.1957	VI 27/56	64	550	1957	207	1958	85 L
15. 2.1957	VI 150/55	64	356	1957	134	1957	92
12. 4.1957	VI 75/55	65	109	1957	275	--	--
15.11.1957	VI 79/55	66	262	1958	103	1958	300 L
1. 4.1958	I 60/57	67	47	1958	291	1958	226
23. 4.1958	VI 176/57	67	10	1958	277	--	--

6. Finanzgerichte

Finanzgericht	Datum	Aktenzeichen	EFG		Sonstige Fundstellen
			Jahr	Seite	
München	18.12.1951	II 96/51	--	--	DStZE1952/94
Düsseldorf	16. 7.1952	II 62/52 E	--	--	B1952/615
Düsseldorf	16. 7.1952	I 86-87/52 E	--	--	B1952/647
Hamburg	14. 7.1953	III 125/52	--	--	StP 1953/703, 768
Münster	25. 2.1954	Ib 1/54	1954	127	
Rheinland-Pfalz	22.12.1954	I 103/54	1955	106	
Karlsruhe	5. 8.1955	II 160/55	--	--	DStZE1955/ 421
Düsseldorf	7. 9.1955	I 56-59/54	--	--	DStZE1955/ 509
Düsseldorf	7. 9.1955	II 280/54 E	--	--	B1956/57
München	29. 9.1955	II 72/54 E	--	--	DStZE1956/ 145
München	16.12.1955	II 89/55	1956	135	
München	21.12.1955	III 262/55	--	--	DStZE1957/ 399
Hannover	3. 5.1956	II 245/54	1956	382	
Münster	22. 6.1956	Ila 363-364/56	1957	4	
Nürnberg	30.11.1956	III 302/55	1957	311	
München	11. 4.1957	III 318/55	--	--	DStZE1957/ 455
Hannover	19. 7.1957	VII(VI)71-72/55	1957	401	
Kassel	15. 4.1958	I 1158/57	--	--	DStZE1958/ 325
Hannover	10. 7.1958	IV 529/55	1958	402	

LITERATURVERZEICHNIS

1. Kommentare und Handbücher

- | | |
|----------------------------------|---|
| Adler, Hans, | Rechnungslegung und Prüfung der Aktiengesellschaft, |
| Düring, Walter, | 3. Auflage Stuttgart 1957 |
| Schmaltz, Kurt | 2. Auflage Stuttgart 1948 |
| Baumbach, Adolf, - Hueck, Alfred | Aktiengesetz, |
| | 8. Aufl. München - Berlin 1954 |
| Becker, Enno, | Die Reichsabgabenordnung, |
| | 7. Auflage. Berlin 1930 |
| Becker, Enno, | Das Einkommensteuergesetz, |
| | Stuttgart 1928 - 1929 |
| Blümich, Walter - | Einkommensteuergesetz, |
| Falk, Ludwig, | 7. Aufl. Berlin - Frankfurt 1955 |
| | 6. Aufl. Berlin - Frankfurt 1951 |
| Bühler, Ottmar, | Einkommensteuer, Körperschaftsteuer und die Gewinnbestimmungen der Gewerbesteuer, |
| | München - Berlin 1956 |
| Freiherr von Godin, Reinhard - | Gesetz über Aktiengesellschaften und Kommanditgesellschaften auf Aktien, |
| Wilhelmi, Hans, | 2. Aufl. Berlin 1950 |
| Harmening, Rudolf, | Währungsgesetze, |
| | München - Berlin 1955 |
| Harmening, Rudolf - | Die Währungsgesetze, |
| Duden, Konrad, | München - Berlin 1949 |
| Herrmann, Carl, - | Kommentar zur Einkommensteuer und Körperschaftsteuer, |
| Heuer, Gerhard, | 8. Aufl. Köln 1958 |
| | 7. Aufl. Köln 1955 |
| Hübschmann, Walter, - | Handbuch des Steuerrechts, |
| Hepp, Ernst, | 3. Aufl. 1942 - 1944 |

- | | |
|--------------------------------------|--|
| Lademann, Fritz | Kommentar zum Einkommensteuergesetz,
Stuttgart - München - Hannover o.J.
(ung. 1951) |
| Littmann, Eberhard, | Das Einkommensteuerrecht,
4. Aufl. Stuttgart 1954 |
| Mirre, Ludwig, -
Dreutter, Hans, | Das Körperschaftsteuergesetz,
München - Berlin 1939 |
| Oermann, Joseph -
Meuschel, Hans, | Einkommensteuer,
3. Aufl. Stuttgart 1955 |
| Schlegelberger, Franz, | Handelsgesetzbuch,
3. Aufl. Berlin - Frankfurt 1955 |
| Soergel, Hs. Th., | Bürgerliches Gesetzbuch,
8. Aufl. Stuttgart - Köln 1952 |
| Steinhardt, Rolf | Bewertungsgesetz,
2. Aufl. Stuttgart - Köln 1953 |
| Weiss, Albrecht, | Handbuch der betrieblichen Altersversorgung,
3. Aufl. München 1955 |

2. Einzelschriften

- | | |
|---------------------------------------|--|
| Auler, Wilhelm, | Rückstellungen,
Hannoversch-Münden 1953 |
| Ball, Kurt, | Steuerrecht und Privatrecht,
Mannheim - Berlin - Leipzig 1924 |
| Becker, Enno, | Die Grundlagen der Einkommensteuer,
München - Berlin 1940 |
| Blau, Bernhard -
Oeftering, Heinz, | Steuerrecht und BGB,
Berlin 1934 |
| Böhm, Friedrich, | Versicherungsmathematik, Teil I,
2. Aufl. Berlin 1946 |
| Böhm, Friedrich, | Versicherungsmathematik, Teil II,
2. Aufl. Berlin 1953 |

- Brönner, Herbert, Die Besteuerung der Gesellschaften, des
Gesellschafterwechsels und der Umwand-
lungen,
9. Aufl. Stuttgart 1957,
7. Aufl. Stuttgart 1950,
5. Aufl. Stuttgart 1941
- Brönner, Herbert, Die Bilanz nach Handels- und Steuerrecht,
5. Aufl. Stuttgart 1956
- Bühler, Ottmar, Allgemeines Steuerrecht,
2. Aufl. Wiesbaden 1953
1. Aufl. Wiesbaden 1951
- Bühler, Ottmar, Allgemeines Steuerrecht,
Berlin 1927
- Bühler, Ottmar, Bilanz und Steuer,
5. Aufl. Berlin - Frankfurt 1952,
4. Aufl. Berlin - Frankfurt 1950
- Bühler, Ottmar, Einzelsteuerrecht,
2. Aufl. Wiesbaden 1953
- Dürkes, Werner, Wertsicherungsklauseln,
3. Aufl. Heidelberg 1956
- Emge, Gratisaktien und Steuern,
Grundsätzliche Erwägungen über die Be-
ziehungen des Zivilrechts zum Steuer-
recht, 1923
- Fleischhauer, Helmut, Bilanzidentität, Bilanzkontinuität und
Kongruenz als Bilanzierungsgrundsätze,
Diss. Frankfurt 1948
- Groener, L., Die steuerliche Gewinnermittlung bei
Einzelfirmen, Personen- und Kapitalge-
sellschaften,
Berlin 1941
- Haberzettl, Otto, Die lohnsteuerliche Behandlung der
Sozialleistungen,
Dresden 1940

- Hawlitzy, Werner, Die Leibrente im System des bürgerlichen Rechts,
jur. Diss. Breslau o.J. (ung, 1930)
- Heißmann, Ernst, Die betrieblichen Ruhesgeldverpflichtungen,
Köln 1956
- Heißmann, Ernst, Steuerfragen der betrieblichen Altersver-
sorgung,
Köln 1955
- Hertlein, Adolf -
Meisner, Kurt, Abschluß und Prüfung der Unternehmungen,
3. Aufl. Leipzig 1942
- Jäger, Reserven, Rückstellungen und Wertberich-
tigungsposten als Faktoren zur Sicherung
der Aktiengesellschaft,
Berlin - Wien 1935
- Kalweram, W., Wirtschaftsrechnen,
Wiesbaden 1950
- Klatt, Gerhard, Rückstellungen in Ertragsteuerbilanzen,
Diss. Frankfurt 1951
- Knörlein, Franz, Rechnungsgrundlagen für Pensionsrückstel-
lungen, 3,5 %
Düsseldorf 1955
- Kosiol, Erich, Finanzmathematik,
5. Aufl. Wiesbaden 1951,
3. Aufl. Heidelberg 1938
- Loewy, Alfred, Versicherungsmathematik,
4. Aufl. Berlin 1924
- Lüchau, Henning, Die steuerliche Behandlung der Pensions-
rückstellungen,
Diss. Frankfurt 1954
- Mirre, Ludwig, Die Bewertung in der Handels- und Steuer-
bilanz der Aktiengesellschaft,
Berlin o.J. (ung, 1939)

- Müller, Hans Otto, Die Rechnungslegung der Aktiengesellschaft,
Diss. Frankfurt 1938
- Proelss, Erich -
von der Thüsen, Ernst, Die versicherungstechnischen Rückstellungen im Steuerrecht,
2. Aufl. Karlsruhe 1954
- Rudolph, Karl, Wesen und Bedeutung der Rückstellungen,
Berlin 1941
- Rueff, Fritz, Ableitung von Sterbetafeln für die Rentenversicherung und sonstige Versicherungen mit Erlebensfallcharakter,
Würzburg 1955
- Schmalenbach, Eugen, Dynamische Bilanz,
11. Aufl. Köln - Opladen 1953
- Schmidt, Fritz, Die organische Tageswertbilanz,
3. Aufl. Wiesbaden 1951
- Schropp - Nies, Altersfürsorge in steuerlicher Sicht,
Stuttgart 1955
- Sepp, Karl, Die Einheitlichkeit der Leibrente und ihre Wirkungen,
jur. Diss. Erlangen 1903
- Streit, Grundsätze ordnungsmäßiger Bilanzierung für Rückstellungen,
Leipzig 1934
- Thier, Walter, Steuerrecht der Personengesellschaften,
Berlin 1949
- Vogt, Fritz - Josef, Bilanztaktik,
4. Aufl. Heidelberg 1955
- Wirtz, Carl, Grundsätze der Bilanzierung von Pensionsverpflichtungen,
Berlin 1938

3. Größere Abhandlungen

- Closterhalfen, Carl, Anhaltspunkte für eine vereinfachte Berechnung der Rückstellungsbeträge und der laufenden Zuweisungen für Pensionsverpflichtungen bei privaten Unternehmungen, in Wirtz, Carl, Grundsätze der Bilanzierung von Pensionsverpflichtungen, Berlin 1938
- Geyler, Rentenleistung und Rentenempfang in einkommensteuerrechtlicher Betrachtung, in Festgabe für Hermann Großmann zum 60. Geburtstage, Berlin - Wien 1932, S. 72 ff.
- Gutherz, Harald, Studien zur Gesetzestechnik, Teil II, in Strafrechtliche Abhandlungen, Breslau, Jahrg. 1909, Heft 98
- Hensel, Albert, Der Einfluß des Steuerrechts auf die Begriffsbildung des öffentlichen Rechts, in Veröffentlichungen der Vereinigung der Deutschen Staatsrechtslehrer, Berlin - Leipzig, Heft 3, 1927, S. 63 ff. mit Diskussionsbeiträgen
- Merk, Walter, Reichsgericht und Steuerrecht, in Die Reichsgerichtspraxis im Deutschen Rechtsleben (Festgabe der juristischen Fakultäten zum 50 jährigen Bestehen des Reichsgerichts) Berlin - Leipzig 1929, Band IV, S. 73 ff.

4. Aufsätze

- Altenloh, Richard,
Ist das Ausscheiden eines Gesellschafters aus einer Personengesellschaft (OHG., KG.) für die verbleibenden einkommensteuerrechtlich von Bedeutung?
in IndSt 1936, Teil I, S.114 ff.
- Apel, Rudolf,
Gerechte Besteuerung von Leibrenten, in Neumanns Zeitschrift für Versicherungswesen 1938, S.692 f., 807 f.
- Baier,
Sonderfragen zur Gewinnermittlung bei Personengesellschaften,
in DStZ 1937, S.1212 ff.
- Ball, Kurt,
Die neue Rechtsprechung des Reichsfinanzhofs über die Besteuerung von Renten und wiederkehrenden Leistungen, in Mitteilungen der Steuerstelle des Reichsverbandes der deutschen Industrie 1931, S.191 f.
- Barske, K.,
Einkommensteuerliche Behandlung von Renten bei Vermögensveräußerung,
in FR 1950, S.307 f.
- Barten, Theo -
Schlaeger, Franz,
Beitrag zur Bevölkerungs/Versichertensterblichkeit 1949/51 (Kleinleben), in Versicherungswirtschaft 1953, S.215 f.
- Barth, Kuno,
Zur Auslegung von Steuergesetzen,
in StW 1951, Sp.813 ff.
- Becker, Enno,
Zum neuen Einkommensteuergesetz,
in StW 1934, Sp.1241 ff.
- Becker, Enno,
Von der Selbständigkeit des Steuerrechts,
in StW 1932, Sp.480 ff.
- Brönnner, H.,
Die Altersversorgung des Geschäftsinhabers bei Geschäftsübergabe in steuerlicher Beziehung,
in Uhrmacherkalender, Leipzig, 1934, S.76 Forts. S.231.

- Bühler, O.,
Der Rechtsgrund im deutschen und internationalen Steuerrecht,
in StW 1948, Sp.559 ff.
- Buschhoff, W.,
Betriebsübertragungen unter Auflagen,
in FR 1958, S.373 ff.
- Dahlheimer, Karl,
Besteuerung von Renten und von Kapitalzahlungen zur Ablösung von Renten bei Vermögensveräußerungen, in DStZE 1951, S.254 ff.
- von Denffer,
Sterbetafel des Verbandes öffentlicher Lebensversicherungsgesellschaften,
in Versicherungswirtschaft 1954, S.308.
- Densow,
Die steuerliche Abfindung beim Ausscheiden eines Gesellschafters, insbes. eines sog. lästigen Gesellschafters aus einer Personengesellschaft,
in FR 1953, S.278 ff.
- Diederichs, Rolf,
Renten im Einkommensteuerrecht,
in DNotZ 1952, S.343 ff.
- Düppe,
Die steuerliche Behandlung von Renten beim Berechtigten und beim Verpflichteten, in Deutsche Wohnungswirtschaft 1953, S.58 ff.
- Düppe,
Die einkommensteuerliche Behandlung der Renten, in Deutsche Wohnungswirtschaft 1952, S.135 ff.
- Eberbach, K.,
Zum Begriff der "Bilanzkontinuität",
in ZfB 1933, S.428 ff.
- Feinen, Hans,
Schuldzinsen, Renten und dauernde Lasten in einkommensteuerrechtlicher Betrachtung, in der Steuer- und Wirtschaftsberater 1949, S.145 ff.
- Flume, Werner,
Die Forschungs- und Entwicklungskosten in Handels- und Steuerbilanz,
in B 1958, S.1045 ff.

- Flume, Werner, Die Besteuerung der Renten,
in DNotZ 1955, S.115 ff.
- Flume, Werner, Veräußerungsrente und Versorgungsrente,
in B 1955, S.833 f.
- Friedrich, Werner, Zur einkommensteuerlichen Behandlung der
Renten,
in BB 1950, S.936 f.
- Friedrich, Werner, Abschreibungen auf Rentenrechte bei der
Einkommensteuer,
in StW 1949, Sp.1 ff.
- Friedrich, Werner, Abschreibungen auf Rentenrechte bei der
Einkommensteuer,
in DStZ 1947, S.163 ff.
- Friedrich, Werner, Die steuerlichen Auswirkungen von Renten-
verträgen,
in JW 1937, S.1685 ff.
- Geiler, Karl, Steuerrecht und Privatrecht,
in StW 1927, Sp.497 ff.
- Gercke, Die Grundstücksveräußerung gegen Leibren-
te einschließlich der Übernahme von La-
stenausgleichsabgaben,
in DStR 1955, S.270 ff.
- Gercke, Die einkommensteuerliche Behandlung von
Renten,
in DStR 1953, S.425 ff.
- Glaser, Die einkommensteuerliche Behandlung von
Veräußerungsrenten,
in StW 1928, Sp.1189 ff.
- Glüse, Erich, Ein Gesellschafter wird abgefunden,
in StSA 1957, S.213 f.
- Greiner, Karl, Die steuerliche Behandlung von Gewinnbe-
teiligungsrenten (-lasten) nach der Recht-
sprechung des BFH und unter Berücksichti-
gung der Währungsreform,
in FR 1955, S.277 ff.

- Greiner, Karl, Die steuerliche Behandlung von entgeltlichen Betriebsveräußerungsrenten nach der neuen Rechtsprechung des BFH und unter Berücksichtigung der Währungsreform, in FR 1955, S.36 ff.
- Grieger, R., Pensionszusage bei Personengesellschaften, in BB 1958, S.31 f.
- Grieger, R., Das Gesetz zur Neuordnung von Steuern, in Inf. 1954, S.375 ff.
- Grieger, R., Zur einkommensteuerlichen Behandlung der Renten, in DStZ 1953, S.45 ff.
- Groh, Franz, Die umstrittene Rentenbesteuerung, in StWa 1955, S.90
- Grune, Günter, Die einkommensteuerliche Behandlung von betrieblichen Renten, in StWa 1958, S.19 f.
- Grune, Günter, Die einkommensteuerliche Behandlung von betrieblichen Renten, in StWa 1955, S.73 ff.
- Grune, Günter, Die einkommensteuerliche Behandlung von betrieblichen Renten (Zweifelsfrage zu dem Aufsatz in der StWa 1955, S.73), in StWa 1956, S.41, Sp.2
- Grune, Günter, Die Besteuerung der Leibrenten nach dem Einkommensteuergesetz 1955, in StWa 1956, S.64 ff.
- Gübbels, Bernhard, Zur geplanten gesetzlichen Neuregelung der "Absetzung für Abnutzung", in BB 1958, S.370 ff.
- Janberg, H., Unterstützungsrenten als Sonderausgaben, in StSA 1952, S.182 ff.

- Häfele, Steuerpflicht der Leibrentenversicherung,
in StW 1924, Sp.1375 ff.
- Hammerschlag, Karl, Rentenzahlungen als Betriebsausgaben,
in B 1949, S.475
- Hammerschlag, Karl, Der steuerrechtliche Rentenbegriff,
in B 1949, S.440
- Hartz, Zur steuerlichen Behandlung der Grund-
stücksveräußerungsrenten,
in B 1956, S.696 ff.
- Hartz, Geschäftsübergabe gegen Rente vom Vater
an den Sohn,
in B 1955, S.655 f.
- Helling, A. - Fischer, K., Renten aus privaten Versicherungsverträgen
und Einkommensteuer,
in FR 1949, S.331 ff.
- Henze, Übergang und Aufgabe eines gewerblichen
Betriebs,
in DStZ 1938, S.1173 ff.
- Henze, Der entgeltliche Übergang eines gewerbli-
chen Betriebs,
in DStZ 1938, S.908 ff.
- Herold, Georg, Geschäftsveräußerung und Geschäftsüber-
gabe im Steuerrecht,
in DNotZ 1952, S.59 ff.
- Heubeck, Georg, Pensionsrückstellungen und Rückdeckungs-
versicherungen in der Ertragsteuerbilanz,
in B 1956, S.604 f.
- Heubeck, Georg, Rechnungsgrundlagen für die Pensionsrück-
stellungen, 3,5%,
in Versicherungswirtschaft 1955, S.121
- Heubeck, Georg, Übergang zu neuen Rechnungsgrundlagen bei
Pensionsrückstellungen,
in WPg 1955, S.440 f.

- Heubeck, Georg, Die Rentenbesteuerung nach dem Entwurf des Gesetzes zur Neuordnung von Steuern, in BB 1954, S.497 f.
- Heubeck, Georg, Pensionsrückstellungen vor und nach dem 31. Dezember 1954, in B 1954, S.1073 f.
- Herrmann, Kauf gegen Rente, in Beleg und Bilanz 1936, S.245 f.
- Hoeres, Einkommensteuerpflicht bei Veräußerung gewerblicher Unternehmen, in Bankarchiv 1935/36, S.559 ff.
- Hoffmann, in FR 1958, S.134 f.
- Hoffmann, Die Bedeutung der Gegenleistung für die Besteuerung einer Rente nach § 12 Ziff. 2 EinkStG, in FR 1957, S.319 ff.
- Hoffmann, Gedanken zur neuesten Rechtsprechung des BFH hinsichtlich der Rentenbesteuerung, in FR 1956, S. 512 ff.
- Hoffmann, Besprechung des BFH-Urteils vom 11.12.1954 (IV/331/53) BStBl 1954, S.139, in FR 1954, S.312 f.
- Hoffmann, Zur Besteuerung von Veräußerungsrenten, in FR 1953, S.134 ff., 339 f.
- Hoffmann, Zur Besteuerung der Renten, in FR 1953, S.38 ff.
- Hoffmann, Fritz, Die Einkommensbesteuerung der Renten - ein neues Urteil des Bundesfinanzhofs, in BB 1953, S.285 ff.
- Hoffmann, Fritz, Die Werbungskosten bei der Besteuerung von Renten nach § 22 Z. 1 EStG, in FR 1951, S.65 ff.

- Hoffmann, Fritz, Zur Einkommensbesteuerung der Renten,
in DStZE 1950, S.398
- Hoffmann, Die steuerliche Verbuchung von Rentenver-
pflichtungen,
in DStZ 1930, S.301 f.
- Hoffmann, Einkommensteuerbilanz und Rentenverpflich-
tung,
in Der Buch- und Betriebsprüfer 1929, S.37 f.
- Kapp, Die Besteuerung von Renten und Kapital-
zahlungen zur Ablösung von Renten,
in DStZ 1940, S.271 ff.
- Kempkes, Georg, Einkommensteuerliche Behandlung von Ren-
ten bei Vermögensveräußerung,
in FR 1950, S.287 ff.
- Kirch, August, Abschreibung auf Rentenrechte bei der Ein-
kommensteuer,
in DStZ 1948, S.7 f.
- Kleditsch, Hingabe von Betriebsvermögen gegen le-
benslängliche Rente,
in StSA 1957, S.1 ff.
- Kleinsorge, Rentenzahlungen an die Tochter eines aus-
geschiedenen Mitunternehmers,
in DStZ 1957, S.204 f.
- Kleinsorge, Geschäftsveräußerung gegen eine Rente,
in DStZ 1955, S.377 f.
- Kohlenbach, Frage der Abzugsfähigkeit von Versorgungs-
renten,
in FR 1950, S.308 f.
- Korn, Rudolf, Rentenzahlungen und Einkommensteuer,
in DNotZ 1953, S.588 ff.
- Krause, Eginhart, Die Besteuerung von Renten,
in StSA 1953, S.115 f.

- Kubisch, Hans, Die einkommensteuerliche Behandlung der Renten bei Betriebsveräußerungen, in StW 1948, Sp.595 ff.
- Lachmund, Die bilanzmäßige und steuerliche Behandlung von Betriebsveräußerungen auf Rentenbasis, in StSA 1956, S.33 ff.
- Lammert, Über die Behandlung der Zeit- und Leibrenten bei der Einkommensteuer und die technische Handhabung ihrer Verbuchung, in StA 1929, S.15 ff.
- Lantau, Karl - Heinz, Die Ermittlung des Ertragsanteils bei Leibrenten mit einer bestimmten Mindestlaufzeit, in BB 1956, S.1182
- Lantau, Karl - Heinz, Die degressive Abschreibung mir arithmetischem Abfall, in BB 1956, S.204 ff.
- Lantau, Karl - Heinz, Einzelfragen zur Neuregelung der Besteuerung privater Leibrenten, in BB 1955, S.1054 ff.
- Lantau, Karl - Heinz, Die Neuregelung der Besteuerung privater Leibrenten auch dem Einkommensteuergesetz 1955, in BB 1955, S.695 ff.
- Lantau, Karl - Heinz, Die Bemessung des Teilwertes einer unverzinslichen, befristeten Forderung oder Schuld nach ihrem Barwert, in BB 1954, S.769 ff.
- Lenski, Zur einkommensteuerlichen Behandlung des Ausscheidens von Gesellschaftern aus Personengesellschaften, in DStZ 1939, S.601 ff.

- Littmann, Eberhard, Erbe und Erbauseinandersetzung in der Einkommensteuer, in FR 1958, S.506 ff.
- Littmann, Eberhard, "Wirklich" fortschrittliche Entwicklung der Rentenbesteuerung, in Inf. 1953, S.212 f.
- Littmann, E., Steuerlich abzugsfähige und nicht abzugsfähige Rentenleistungen, in Inf. 1952, S.307 ff.
- Littmann, E., Die Renten im Einkommensteuerrecht, in Die Steuer 1948, Sp.225 ff.
- Loewer, Albrecht, Schuldzinsen, Renten und dauernde Lasten als Sonderausgaben i. S. des § 10 Abs.1 Nr. 1 EStG, in DStZ 1954, S.286 ff.
- Maubach, Pascal, Das Rentenurteil des Bundesfinanzhofs und seine untragbaren wirtschaftlichen Folgen, in BB 1953, S.171 f.
- Müller, Eugen, Die buch- und bilanzmäßige Behandlung der Renten in der Einkommensteuerpraxis, in Archiv für Revisions- und Treuhandwesen 1931, S.515 ff.
- ohne Verfasser, Nachträgliche Kaufpreiserhöhung beim Erwerb von Betriebsgrundstücken gegen Leibrente? in B 1957, S.827,
- ohne Verfasser, Abfindung unter Kapitalkonten, in DZ, Nr. 23/1957 v. 20.4.1957, S.19
- ohne Verfasser, Währungspolitische und steuerpolitische Hemmungen gegen Betriebsveräußerungen und Wege zu deren Beseitigung, in BB 1947, S.115 f.

- Oswald, Unterhalts- und Leibrenten im neuen Einkommensteuerrecht,
in FR 1955, S. 273 ff.
- Oswald, Die steuerliche Behandlung von Versicherungsrenten - die Rechtslage auf Grund des Urteils vom 18.9.1952,
in WPg 1953, S. 134
- Oswald, Franz, Zur steuerlichen Behandlung von Unterhaltsrenten und ähnlichen Leistungen, insbesondere von Wohnungsüberlassungen, in StW 1952, Sp. 29 ff.
- Oswald, Zur Steuerpflicht von Renten gemäß § 22 EStG,
in Berliner Steuerblatt 1952, S. 361 ff.
- Oswald, Sonstige Einkünfte (§§ 22, 23 EStG),
in Neues Steuerrecht von A bis Z, Titel Einkommensteuer, Untertitel Sonstige Einkünfte, Darstellung 1, Lieferung 124 v. 1.9.1951
- Ott, Zu den allgemeinen steuerrechtlichen Vorschriften des Steueranpassungsgesetzes,
in StW 1935, Sp. 957 ff.
- Patz, Steuerliche Behandlung von Renten und sonstigen wiederkehrenden Bezügen,
in DStBl 1931, Sp. 151 ff.
- Raabe, Günther, Rente oder Kaufpreiskurs?
in StP 1953, S. 65 ff., 145 ff., 179 ff.
- Riepel, Zur Besteuerung von Renten,
insbesondere Versorgungsrenten,
in DStR 1955, S. 529 ff.
- Riepl, F., Rentenbesteuerung einst und jetzt, in WPg 1955, S. 485 ff.

- Riepl, F., Die Rentenbesteuerung im Lichte der neuesten Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs, in DStR 1953, S.181 ff.
- Riepel, F., Die bilanzsteuerrechtliche Behandlung von Rentenverpflichtungen, in WPg 1950, S.76 ff.
- Riepl, F., Zur Frage der einkommensteuerlich gleichmäßigen Behandlung von Zeitrenten und Leibrenten, in WPg 1950, S.172 ff., 317 ff.
- Röncke, Frido, Zur einkommensteuerlichen Behandlung der Renten, in BB 1950, S. 586 ff. und S.617
- Rose, Gerd, Degressive Leibrenten, in WPg 1955, S.148 ff.
- Sachs, Wolfgang, Lebensversicherungstechnische Bemerkungen über die Allgemeine Sterbetafel für die Bundesrepublik Deutschland 1949/51, in Versicherungswirtschaft 1953, S.124 ff.
- Schauffler, Gerhard, Pensionsverpflichtungen und Sicherungsmaßnahmen, in BB 1956, S.1100 ff.
- Schefold, Karl, Erläuterungen zur Rechtsprechung, Abschnitt Einkommensteuer, in StW 1944, Sp. 385 ff.
- Schefold, Karl, Zur steuerlichen Behandlung von Ratenzahlungen als Engelt für Veräußerung eines Unternehmens ohne Bestandsvergleich, in StW 1943, Sp.554 ff.
- Scheiterle, Walter, Anschaffungskosten in Rentenform, in WPg 1956, S. 177 f.
- von Schilling, Der lästige Gesellschafter, in Inf 1950, S.97 ff.

- Schindele, Wilhelm, Die steuerliche Behandlung der Pensionsansprüche der Gesellschafter-Geschäftsführer von Personengesellschaften, in WPg 1955, S.134 ff.
- Schlegel, Gerhard, Die Erbrente, in FR 1956, S.199 ff.
- Schöbe, Waldemar, Neue Sterbetafeln für die Rentenversicherung, in Versicherungswirtschaft 1955, S.446
- Schröder, Die einkommensteuerliche Behandlung des Ausscheidens von Gesellschaftern aus Personengesellschaften; Versorgungsrente oder Veräußerungsrente, in IndSt 1943, Teil i, S.9 ff.
- Siegel, Anton, Kaufpreisrenten, in StWa 1958, S.165 ff.
- Siegel, Anton, Kaufpreisrenten, in StSA 1957, S.165 ff.
- Spitaler, Armin, Gegenwartsfragen der Vorratsbewertung, in FR 1957, S.27 ff.
- Springsguth, Kapitalwert von Rentenverpflichtungen und Einkommensteuer, in Der Buch- und Betriebsprüfer 1929, S.58.
- Steinweg, Die Abzugsfähigkeit von Schuldzinsen, Renten und dauernden Lasten bei der Einkommensteuer, in DStZ 1939, S.192 ff.
- Stender, Bei Übernahme der Praxis wird eine Rente zugesagt, in Die Medizinische Welt 1941, S.539 f.
- Theis, J., Die einkommensteuerliche Behandlung der Renten, in B 1956, Beilage 11 zu Heft 26

- Theis, J., Zweifelsfragen zur Rentenbesteuerung,
in B 1956, S.1092 f.
- Theis, J., Entgeltliche oder unentgeltliche Betriebs-
übergabe mit Zahlung von Renten,
in FR 1956, S.69 f.
- Theis, J., Rentenbesteuerung, Zweifelsfälle,
in FR 1956, S.349 f.
- Theis, J., Kritische Betrachtung zur Rentenbesteue-
rung,
in B 1953, S.89 ff.
- Vangerow, Erläuterungen zur Rechtsprechung,
in StW 1956, Sp.369 ff.
- Vangerow, Bedeutung der Veräußerung des Gewerbe-
betriebs im ganzen für die Einkommen-
steuer und für die Gewerbesteuer,
in DStZ 1937, S.533 ff.
- Vangerow, Ruhegehalts-, Renten- und Gewinnbetei-
ligungslasten,
in DStZ 1936, S.1510 ff.
- Vangerow, Gewinnbeteiligungslasten,
in StA 1932, S.209 ff., 236 ff., 276 ff.,
307 ff.
- Veiel, O., Zum Steuerrecht der Mitunternehmerschaf-
ten,
in StW 1941, Sp.825 ff.
- Vogel, Horst, Die steuerliche Behandlung der Pensions-
rückstellungen nach § 6a EStG und § 9
EStDV 1955,
in DStZ 1956, S.19 ff.
- Weber, Die Regelung der Rentenbesteuerung auf
Grund des Steuerneuordnungsgesetzes,
in Neues Steuerrecht von A bis Z, Titel
Einkommensteuer, Untertitel Sonstige Ein-
künfte, Darstellung 1, Lieferung 23/55 v.
15.12.1955

- Weissensee, C., Ausklang der Rentenbesteuerung,
in DStZ 1955, S.184 ff.
- Zeine, Paul, Steuerliche Behandlung der Lebensversi-
cherungs- und Pensionsversicherungsrenten,
in Mitteilungen der Steuerstelle des Reichs-
verbandes der deutschen Industrie 1927,
S. 53 ff.
- Zimmermann, E., Steuerliche Behandlung wiederkehrender
Bezüge und ihrer Umwandlung in einmalige
Vermögenszugänge,
in IndSt 1939, Teil I, S. 87ff.
- Zimmermann, E., Inwieweit sind periodische Zahlungen ein-
kommensteuerlich als Rentenzahlungen zu
behandeln?,
in DStBl 1929, S. 205 ff.
- Zitzlaff, Franz, Die einkommensteuerliche Behandlung der
Renten,
in DStR 1953, S. 373 ff.
- Zitzlaff, Franz, Die Einkommensbesteuerung der Renten,
in DStZ 1953, S. 145 f.
- Zitzlaff, Franz, Zur einkommensteuerlichen Behandlung
der Renten, in B 1953, S. 240.
- Zitzlaff, Franz, Einkommensteuerliche Behandlung der Ren-
ten,
in B 1951, S. 46 ff.
- Zitzlaff, Franz, Abnutzungsabsetzungen bei Rentenrechten,
in DStZ 1949, S. 191 f.
- Zitzlaff, Franz, Erläuterungen zur Rechtsprechung,
in StW 1941, Sp. 1068 ff.

- Becker, Enno, Zur Rechtsprechung,
in StW 1930, Sp.657 ff.,
in StW 1930, Sp.755 ff.,
in StW 1933, Sp.439 ff.
- Becker, G., Bilanzierung von Renten,
in Wirtschaftszeitung 1948, Nr. 18, S.9
- Beckmann, Steuerliche Behandlung der Renten beim
Geber und beim Empfänger ab 1.1.1955
in FR 1956, S.419 ff.
- Bergmann, Kurt, Bilanzierung von Rentenänderungen auf
Grund vertraglich vereinbarter Schwankungs-
klauseln,
in B 1958, S.1164 f.
- Berroth, Dieter, Schematische Darstellung der Rentenbesteuerung,
in StWa 1956, S.130 f.
- Biedermann, Franz, Die Rentenbesteuerung,
in StSA 1956, S.129 f.
- Bohn, Steuerliche Abzugsfähigkeit von Renten,
in StP 1951, S.194 ff.
- Brockhoff, H., Renten als Sonderausgaben,
in Inf. 1958, S.330 ff.
- Brockhoff, Hedin, Gedanken zur Rentenbesteuerung,
in FR 1956, S.438 ff.
- Brockhoff, Hedin, Keine unterschiedliche Besteuerung von entgeltlichen und unentgeltliche privaten Leibrenten,
in FR 1956, S.53 f.
- Brockhoff, Hedin, Die Besteuerung privater Leibrenten,
in B 1955, S.176 f.
- Brockhoff, Hedin, Zur Besteuerung von Renten und anderen wiederkehrenden Bezügen,
in DStZ 1955, S.241 ff.

Brockhoff, Hedin,

Die Neuregelung der Besteuerung privater
Leibrenten,
in DStZ 1954, S.399 ff.

Brönner, H.,

Die steuerliche Behandlung der Versor-
gungsrente des Personengesellschafters,
in WT - Steuermann 1943, S.7 f.
(Beilage zu Der Wirtschaftstreuhänder)

LEBENS LAUF

Am 7.11.1929 wurde ich in Wiesbaden als Sohn der Eheleute Robert und Erna Bremser, geb. Diels, geboren. Nach dem Besuch der Volksschule Katzenelnbogen im Taunus sowie verschiedener Oberschulen bestand ich im September 1949 am Städtischen Realgymnasium Limburg an der Lahn die Reifeprüfung. Mit dem Studium der Wirtschaftswissenschaften begann ich im Wintersemester 1950/51 an der Johannes Gutenberg-Universität in Mainz. Zu Beginn des Wintersemesters 1952/53 wechselte ich zur Universität München über, an der mir am 13. Mai 1954 der Grad des Diplom-Kaufmanns verliehen wurde. Im Anschluß daran studierte ich zwei weitere Semester Wirtschaftswissenschaften an der Johannes Gutenberg-Universität in Mainz. Seit 1.10.1956 bin ich als Wirtschaftsprüferassistent tätig. Die Steuerberaterprüfung legte ich am 2.10.1958 in Edenkoben ab. Die mündliche Doktorprüfung bestand ich am 30.7.1960 mit der Gesamtnote "magna cum laude".

